

Die Ermittlung der Vergütung
für den kalkulatorischen Gewinn
im Preisrecht für öffentliche
Aufträge

von

Dipl. Kfm. Albert Gross

1962

1964



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548301_0014

Die Ermittlung der Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn
im Preisrecht für öffentliche Aufträge

Inaugural - Dissertation
zur Erlangung der Doktorwürde
einer Hohen Staatswissenschaftlichen Fakultät
der Ludwig-Maximilians-Universität
zu München



vorgelegt von
Dipl.Kfm. Albert Gross

1962

Referent: Prof. Dr. O. Hintner

Korreferent: Prof. Dr. E. Heinen

Tag der mündlichen Prüfung: 15. Dezember 1964

Vorwort

Im Rahmen dieser Arbeit wird einleitend untersucht, warum für die vom öffentlichen Auftraggeber nachgefragten, nicht-marktgängigen Güter die Preisbildungsgrundsätze der vollständigen Konkurrenz durch Preisbildungsvorschriften ersetzt wurden. Bei diesen Preisbildungsvorschriften wird von den Selbstkosten ausgegangen, zu denen als zweite Preiskomponente die Gewinnvergütung tritt. Es wird zu prüfen sein, ob es grundsätzlich gerechtfertigt ist, in die kalkulatorische Preisermittlung eine Gewinnvergütung einzubeziehen.

In den Preisbildungsvorschriften wird im einzelnen die Abgeltung des kalkulatorischen Gewinns geregelt. Die gegenwärtig gültigen "Leitsätze" sehen vier Möglichkeiten zur Bemessung der Gewinnvergütung vor: in einem festen Betrag oder in einem v.H.-Satz vom betriebsnotwendigen Vermögen oder/und vom Umsatz (bzw. von den Selbstkosten).

Das Verfahren der Vereinbarung einer festen Gewinnvergütung erscheint bereits seinem Wesen nach für eine allgemeine Anwendung wenig geeignet, was auch durch die geringe Verbreitung dieses Verfahrens bestätigt wird.

Somit ist es das Ziel dieser Arbeit, das betriebsnotwendige Vermögen und den Umsatz im Hinblick auf ihre Eigenschaft als Bemessungsgrundlagen der Gewinnvergütung zu prüfen. Beide Bemessungsgrundlagen erscheinen bedenklich. Ein fortschrittlicher Betrieb kann die gleiche Leistung mit niedrigeren Selbstkosten und unter Umständen auch mit einem kleineren betriebsnotwendigen Vermögen erbringen als ein rückschrittlicher Betrieb. Damit wird der rückschrittliche Betrieb belohnt, was kaum vertretbar ist.

Gegen das betriebsnotwendige Vermögen und den Umsatz als Bemessungsgrundlagen ist ferner einzuwenden, daß in beiden Bemessungsgrundlagen die vom Auftragnehmer erbrachte Eigenleistung nicht ausreichend zum Ausdruck kommt. Diese aber stellt in der Form des "Wertzuwachses" - nach der in dieser Arbeit vertretenen Auffassung - die geeignete Basis für die Bemessung der Gewinnvergütung dar.

Gegen den Umsatz als Bemessungsgrundlage für die Gewinnvergütung spricht insbesondere, daß bei mehreren Auftragnehmern in der Regel der Anteil des "Wertzuwachses" - gleich hohen Umsatz unterstellt - unterschiedlich ist. Trotzdem erhält jeder Auftragnehmer den gleichen Betrag zur Abgeltung des kalkulatorischen Gewinns. Bezieht man diese Gewinnvergütung auf den jeweiligen "Wertzuwachs", so zeigt sich bei großem "Wertzuwachs" ein relativ niedriger, bei kleinem "Wertzuwachs" ein relativ hoher Gewinnzuschlag. Damit wird der Grundsatz, alle Auftragnehmer bei der Bemessung der Gewinnvergütung gleichzubehandeln, verletzt.

Die vorgenannten Mängel bei der Bemessung des Gewinnentgeltes lassen sich vermeiden, wenn man die Gewinnvergütung vom "Wertzuwachs" bemißt. Dieser Vorschlag wird im Rahmen dieser Arbeit näher erörtert.

INHALTSVERZEICHNIS

Einleitung: Grundsätzliche Überlegungen über den Gewinn bei wettbewerblicher und kalkulatorischer Preisbildung	
I. Der Gewinn bei wettbewerblicher und kalkulatorischer Preisbildung	2
1. Der Gewinn bei wettbewerblicher Preisbildung	2
2. Der Gewinn bei kalkulatorischer Preisbildung	11
II. Die Frage der Berechtigung einer Gewinnvergütung bei öffentlichen Aufträgen	21
III. Die Zwecksetzung der Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn für den Auftragnehmer	27
IV. Die Preisbildungsvorschriften für öffentliche Aufträge	35
Hauptteil: Begriff, Bemessung und Zurechnung der Gewinnvergütung in den LSÖ a.F. und n.F. und in den "Leitsätzen"	
I. Der Begriff des kalkulatorischen Gewinns im Preisrecht für öffentliche Aufträge	44
1. Der Begriff des kalkulatorischen Gewinns in der Fassung der LSÖ von 1938	44
2. Der Begriff des kalkulatorischen Gewinns in der Fassung der LSÖ von 1942	66
3. Der Begriff des kalkulatorischen Gewinns in den "Leitsätzen"	74
II. Die Bemessung und Zurechnung der kalkulatorischen Zinsen	81
1. Die Bemessung der kalkulatorischen Zinsen	81
2. Die Zurechnung der kalkulatorischen Zinsen	86
III. Die Bemessung und Zurechnung des Entgeltes für das allgemeine Unternehmungswagnis	88
1. Die Problematik des allgemeinen Unternehmungswagnisses	88
a) Das Wesen des Wagnisses	88
b) Die Bestandteile des allgemeinen Unternehmungswagnisses	96
c) Die Besonderheit des Kapitalwagnisses	104
d) Der Kosten- bzw. Gewinncharakter der Wagnisentgelte	107

	Seite
2. Die Bemessung des Entgeltes für das allgemeine Unternehmungswagnis	113
a) Die Entgeltbemessung in der Fassung der LSÜ von 1938	113
b) Die Entgeltbemessung in der Fassung der LSÜ von 1942	118
c) Die Entgeltbemessung in den "Leitsätzen"	133
d) Die Bedeutung des Wagnisentgeltes für die Gesamterfolgsrechnung	136
3. Die Zurechnung des Entgeltes für das allgemeine Unternehmungswagnis	147
a) Die Zurechnung des Wagnisentgeltes entsprechend den gebundenen Kapitalbeträgen	147
b) Die Zurechnung des Wagnisentgeltes mit einfachen Schlüsseln oder direkt	149
IV. Die Bemessung und Zurechnung des Leistungsgewinns	152
1. Die Problematik des Leistungsgewinns	152
a) Der individuelle Leistungsgewinn und die Differentialrente	152
b) Die Gestaltung der Differentialrente von der Kostenseite her	155
c) Die Gestaltung der Differentialrente durch die Preispolitik	160
2. Die Bemessung des Leistungsgewinns	167
a) Die Bemessung nach dem mittleren Wert der Selbstkostenpreise	167
b) Die Bemessung nach dem Selbstkostenpreis eines guten Betriebes	169
c) Die Bemessung auf Grund vertraglicher Vereinbarungen	174
3. Die Zurechnung des Leistungsgewinns	178
Schluß: Ein Vorschlag für eine neue Bemessungsbasis des Entgeltes für das allgemeine Unternehmungswagnis	
I. Die Möglichkeiten einer neuen Bemessungsbasis für das Wagnisentgelt	180
II. Die Wertschöpfung und der "Wertzuwachs" als Maßstab der betrieblichen Leistung	188

	Seite
III. Die Anpassung der Wertschöpfungsrechnung an die Selbstkostenpreisrechnung für öffentliche Aufträge	192
IV. Der "Wertzuwachs" als Bemessungsgrundlage für das Wagnisentgelt	204
V. Die Auswirkungen des "Wertzuwachses" als Bemessungsbasis für das Wagnisentgelt	211
Anlage: Der Begriff des kalkulatorischen Gewinns in den Preisbildungsvorschriften	
Literaturverzeichnis	I - XIII
Ehrenwörtliche Erklärung	
Lebenslauf	

E I N L E I T U N G

Grundsätzliche Überlegungen über den Gewinn
bei wettbewerblicher und kalkulatorischer Preisbildung

I. Der Gewinn bei wettbewerblicher und kalkulatorischer Preisbildung

1. Der Gewinn bei wettbewerblicher Preisbildung

Mit der Einführung der DM wurden in der Bundesrepublik Deutschland die kriegsbedingten Bewirtschaftungsvorschriften so stark gelockert, daß der Preis sich wieder frei bilden konnte. Die gesetzlichen Grundlagen dafür wurden durch die am 25. Juni 1948 verkündete Preisfreigabe-Anordnung¹⁾ sowie durch mehrere anschließende Zusatzverordnungen geschaffen. Damit wurden für die meisten wichtigen Sach- und Dienstleistungen die bis dahin bestehenden Preisbindungen beseitigt. (Staatliche Preisregelungen finden sich allerdings heute noch bei den Grundnahrungsmitteln, bei einem Teil der Wohnungsmieten, auf dem Energiesektor und bei der Bundesbahn und -post.)

In dem Maße, in dem man den Preis nicht mehr autoritär bestimmte, wurde er wieder frei gebildet, und zwar als Preis beim Monopol, bei unvollständiger oder vollständiger Konkurrenz. Da im folgenden der Gewinn bei wettbewerblicher Preisbildung erörtert werden soll, stellt sich also die Frage, auf Grund welcher Vorgänge sich bei vollständiger Konkurrenz der Preis und damit der Gewinn ergibt.

Bei vollständiger Konkurrenz können in Übereinstimmung mit Krelle²⁾ folgende Voraussetzungen als erfüllt ange-

1) Anordnung PR Nr. 71/48 über Preisbildung und Preisüberwachung nach der Währungsreform vom 25. Juni 1948 (Gesetz- und Verordnungsblatt des Vereinigten Wirtschaftsgebietes Nr. 12 vom 7. Juli 1948, S. 61).

2) Krelle W.: Preistheorie, Tübingen und Zürich 1961, vgl. S. 392 f.

sehen werden. Eine so große Zahl ähnlicher Unternehmen soll in einem räumlich kleinen Gebiet miteinander konkurrieren, daß von den marktstrategischen Maßnahmen eines Unternehmers die übrigen nicht fühlbar betroffen werden. Die Erzeugnisse der einzelnen Unternehmen seien gleichartig. Präferenzen für bestimmte Anbieter fehlen..

"Die Beweglichkeit der Nachfrage zwischen den einzelnen Anbietern ist", wie Krelle¹⁾ feststellt, "also unendlich". Senkt ein Anbieter seinen Preis nur unwesentlich, so würde sich die gesamte Nachfrage ihm zuwenden. Erhöht er dagegen geringfügig seinen Preis, so würden seine Kunden zu den übrigen Anbietern abwandern. Die Auswirkungen, die sich ergeben, wenn ein Unternehmer die Höhe seiner Preise verändert, sind aber tatsächlich nur gering, wie sich auf Grund der folgenden Überlegung erkennen läßt.

Der Unternehmer erreicht zwar durch eine Preisermäßigung, daß alle Nachfrager bei ihm kaufen wollen. Er kann aber lediglich einen kleinen Teil dieser Nachfrage befriedigen. Die Mehrzahl der Nachfrager muß damit zwangsläufig bei den übrigen Anbietern kaufen, selbst wenn diese den ursprünglichen - höheren - Preis fordern. Diese übrigen Anbieter verlieren also einen Teil der bisher von ihnen befriedigten Nachfrage. Da sich dieser Nachfrageausfall auf alle übrigen Anbieter in gleichem Maße verteilt, wird keiner spürbar betroffen.

Krelle zieht daraus folgenden Schluß²⁾ "Damit ist der Marktpreis für jede Einzelfirma unbeeinflußbar. Sie nimmt ihn als gegeben hin und bestimmt ihr optimales Verhalten auf dieser Grundlage."

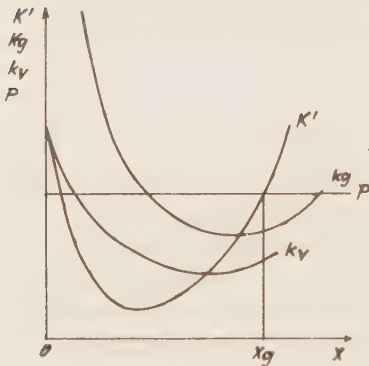
Da der einzelne Anbieter den Marktpreis nicht beeinflussen kann, bleibt ihm nur die Möglichkeit, durch eine Steigerung der Produktion seinen Gewinn zu erhöhen. Aber auch

1) Krelle W.: a.a.O., S. 392.

2) Ebenda S. 393.

bei einem solchen Vorgehen sind den einzelnen Anbietern Grenzen gesetzt, die bei einer gegebenen Kapazität von der Kostengestaltung abhängen. Hierbei lassen sich die nachstehenden zwei Fälle unterscheiden.

Sind für den Betrieb eine J-förmige Gesamtkostenkurve und U-förmige Kurven der Grenzkosten,¹⁾ der Stückkosten²⁾ und der variablen Stückkosten³⁾ charakteristisch, so ist der Gewinn in dem Beschäftigungsgrad am größten, bei dem der senkrechte Abstand zwischen der Erlösgeraden⁴⁾ und der Gesamtkostenkurve am größten ist. Bei diesem Beschäftigungsgrad sind auch die Grenzkosten gleich dem Preis. Die folgenden graphische Darstellung verdeutlicht diese Ausführungen.⁵⁾



Es bedeuten:

K' = Grenzkosten
 kg = Stückkosten
 kv = variable Stückkosten
 P = Preis

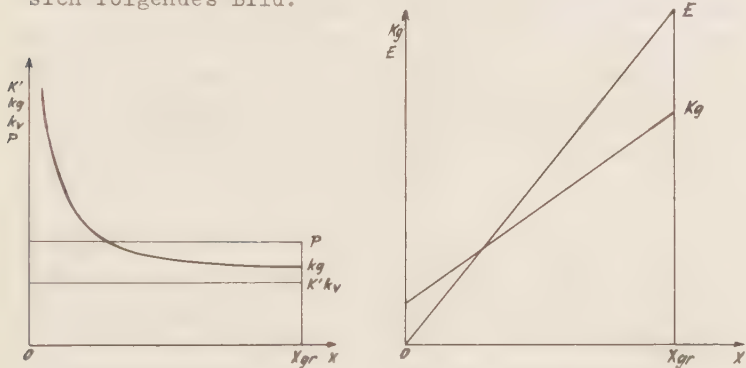


Kg = Gesamtkosten
 E = Gesamterlös
 x = Beschäftigungsgrad
 x_g = gewinnmaximaler Beschäftigungsgrad

- 1) Unter Grenzkosten wird derjenige Zuwachs der Gesamtkosten verstanden, der durch die Erzeugung einer zusätzlichen Produktionseinheit hervorgerufen wird.
- 2) Die Stückkosten stellen die auf die Einheit der erzeugten Menge bezogenen Gesamtkosten dar.
- 3) Bei den variablen Stückkosten handelt es sich um die auf die Einheit der produzierten Menge bezogenen variablen Gesamtkosten.
- 4) Der Gesamterlös eines Betriebes ergibt sich, indem die abgesetzte Menge mit dem Preis pro Einheit multipliziert wird. Die Kurve der Gesamterlöse stellt eine Gerade dar, die durch den Nullpunkt eines Koordinatensystems geht und umso stärker steigt, je höher der Marktpreis ist. Die Kurve der Stückerlöse verläuft parallel zur Abszisse.
- 5) Siehe S.5.

Wenn der Betrieb seine Ausbringung über die gewinnmaximale Menge hinaus ausdehnt, so ist der Kostenzuwachs auf Grund der Erzeugung einer weiteren Einheit größer als die damit verbundene Erlöszunahme, d.h. der Gesamtgewinn verringert sich.

Verläuft dagegen die Kurve der Gesamtkosten linear, so stellen die Kurve der Grenz- und variablen Stückkosten Parallelen zur Abszisse dar, während sich die Kurve der Stückkosten asymptotisch der der variablen Stückkosten nähert. Der Gesamtgewinn erreicht sein Maximum, wenn die Kapazität des Betriebes maximal ausgenutzt ist. Es ergibt sich folgendes Bild:¹⁾



Es bedeuten:

K' = Grenzkosten
 kg = Stückkosten
 kv = variable Stückkosten
 P = Preis

Kg = Gesamtkosten
 E = Gesamterlös
 x = Beschäftigungsgrad
 x_{gr} = maximaler Beschäftigungsgrad

- 5) Vgl. Gutenberg E.: Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd., Die Produktion, 8./9. Auflage, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1963, S. 228 ff und 2. Bd., Der Absatz, 6. Auflage, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1963 S. 216 ff. Gutenberg gibt zu den von ihm dargestellten Kosten- und Preiskurven ausführliche Begründungen. Da deren Wiedergabe - auch in gedrängter Form - über den Rahmen dieser Arbeit weit hinausgehen würde, darf ausnahmsweise auf diese Ausführungen von Gutenberg verwiesen werden.

- 1) Die Ausführungen unter Fußnote 5 dieser Seite gelten sinngemäß.

Das Kriterium "Grenzkosten gleich Preis" wird bei dieser Kostengestaltung bedeutungslos, weil sich die Grenzkostenkurve und die Preisgerade innerhalb der Kapazitätsgrenzen nicht mehr schneiden.

Es ist somit festzuhalten, daß der Gesamtgewinn sich als Differenz zwischen Gesamterlösen und Gesamtkosten ergibt. Dementsprechend läßt sich der Stückgewinn als Unterschied zwischen Erlös pro Leistungseinheit - der bei vollkommener Konkurrenz identisch ist mit dem Marktpreis - und Selbstkosten pro Leistungseinheit auffassen.¹⁾²⁾

Da der Unternehmer die Entwicklung von Angebot und Nachfrage nicht überblicken kann, stellt der zukünftige Marktpreis für ihn eine unbekannte Größe dar. Voraus-schätzen kann er mit hinreichender Genauigkeit lediglich für einen gewissen Zeitraum die Selbstkosten. Der Unternehmer bleibt also zunächst im Ungewissen,

-
- 1) Hierbei sei von Erlösschmälerungen - z.B. Rabatten gewissen Preisnachlässen u.dgl.m. - abgesehen.
 - 2) Beachtung verdient in diesem Zusammenhang, daß nach § 2 a Wirtschaftsstrafgesetz von 1954 ein im Wettbewerb gebildeter Preis grundsätzlich ein angemessener Preis ist. Daraus folgt, daß der auf Grund eines angemessenen Preises erzielte Gewinn ebenfalls als angemessen gilt. [Vgl. Gesetz zur weiteren Vereinfachung des Wirtschaftsstrafrechts (Wirtschaftsstrafgesetz 1954) vom 9.7.1954 (BGBl I 1954, Nr. 10, S. 175) sowie die folgenden Änderungen a.a.O.]

ob er die betreffenden Erzeugnisse zu einem Preis absetzen kann, der die Selbstkosten unter- oder überschreitet.

Diese Zusammenhänge lassen sich wie folgt wiedergeben:

<u>Preis pro Leistungs-</u> <u>einheit</u>	./.	<u>Selbstkosten pro Leistungs-</u> <u>einheit</u>
(unbekannt)		(bekannt, d.h. vorausschätzbar)
 = Gewinn (=Chance) pro Leistungseinheit Verlust(=Risiko) pro Leistungseinheit		
unbekannt		

Die Darstellung zeigt, daß zunächst ungewiß ist, ob Gewinn oder Verlust realisiert wird. Der Chance steht also das Risiko gegenüber.

In den folgenden Ausführungen werden Chance und Risiko in dem Sinn gebraucht, daß Chance die positive Erfolgs-, Risiko die negative Erfolgsmöglichkeit bedeutet. Der Chance- und Risikobegriff werden unter dem Wagnisbegriff zusammengefaßt. Von einem Wagnis wird gesprochen, wenn es ungewiß ist, ob das Vorhaben mit Verlust oder mit Gewinn abschließt.

Es ist darauf hinzuweisen, daß im Schrifttum Risiko und Wagnis gelegentlich gleichgesetzt werden. So schreibt Mellerowicz:¹⁾

"Die Begriffe 'Risiko' und 'Wagnis' werden hier synonym gebraucht. Im Zusammenhang mit der kalkulatorischen Behandlung von Risiken hat sich heute der Ausdruck Wagnis durchgesetzt. Eine begriffliche Trennung (z.B. Wagnisse = kalkulatorische Risiken) ist überspitzt und unergiebig."

Ähnlich äußert sich auch Vollmar, wenn er bemerkt:²⁾
"Denn im heutigen Sprachgebrauch bedeuten Risiko und Wagnis dasselbe, ..."

Im Preisrecht und in den einschlägigen Kommentaren³⁾ werden die Begriffe "Risiko" und "Wagnis" ebenfalls gleichgesetzt. Nr. 47 (Abgrenzung) Abs.1 "Leitsätze" lautet:

"Wagnis (Risiko) ist die Verlustgefahr, die sich aus der Natur des Unternehmens und seiner betrieblichen Tätigkeit ergibt."

(Bezüglich der Abkürzung "Leitsätze" vgl. S. 31 Fußnote 1 dieser Arbeit.)

-
- 1) Mellerowicz K.: Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Berlin 1959, zehnte, erweiterte und veränderte Auflage, zweiter Band, S. 168 (Fußnote 40).
 - 2) Vollmar F.: Begriff und Wesen des Risikos in der Betriebswirtschaftslehre, Bern 1957, S. 123.
 - 3) Hess O. - Zeidler F.: Kommentar der RPÖ und LSÖ und weiterer Erlasse, Hamburg 1939 - 1944, 3. Auflage, vgl. III D S. 121.
Daub W.: Handkommentar der VPÖA und LSP, Wiesbaden 1954, S. 171.
Michaelis H. - Rhösa C.A.: Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen (Kommentar), Stuttgart 1954 - 1961, Lieferung Oktober 1954, "Leitsätze" Nr. 47, S.1.
Pribilla M.E.: Das Recht der Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, München und Berlin 1954 - 1961, 2. Lieferung, III B Vorbem. vor Nr. 47, S.1.

Es muß bezweifelt werden, ob in den "Leitsätzen" unter Wagnis tatsächlich nur die Möglichkeit eines Verlustes verstanden wird. Sollte das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis¹⁾ lediglich dazu dienen, Schäden finanziell auszugleichen, so müßte bei Nichteintritt des Schadens dieses Wagnisentgelt dem Auftraggeber zurückerstattet werden. Eine solche Bestimmung fehlt aber in den "Leitsätzen". Dieses Wagnisentgelt wird dem Auftragnehmer gewährt, gleichgültig, ob ihm ein Schaden erwächst oder nicht. Tritt der Schaden nicht ein, so verbleibt dem Auftragnehmer diese Wagnisvergütung als Gewinn. Damit wird im allgemeinen Unternehmungswagnis nicht nur die Möglichkeit eines Verlustes, sondern auch eines Gewinnes gesehen.

Die Vergütung für Einzelwagnisse hängt im Gegensatz zum Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis von den tatsächlichen Schäden ab. Nr. 49 (Ermittlung der kalkulatorischen Wagniskosten)²⁾ Abs.1 lautet auszugsweise:

-
- 1) An dieser Stelle ist auf folgendes aufmerksam zu machen. In den Preisbildungsvorschriften wird vom "privatwirtschaftlichen Unternehmerwagnis" (siehe S. 50 dieser Arbeit) bzw. vom "allgemeinen Unternehmerwagnis" (siehe S.66 dieser Arbeit) gesprochen. Die Bezeichnungen stammen aus der "Privatwirtschaftslehre" (siehe S. 89 ff dieser Arbeit). Diese Ausdrücke werden - soweit sie nicht in Zitaten enthalten sind - in die folgenden Ausführungen nicht übernommen. Statt dessen werden in Anlehnung an den Sprachgebrauch der moderneren Betriebswirtschaftslehre die Bezeichnungen "Unternehmungswagnis (bzw. allgemeines Unternehmungswagnis)" verwendet.
- 2) Die Vorschrift Nr. 49 der "Leitsätze" betrifft nur die kalkulatorischen Einzelwagniskosten.

"Die kalkulatorischen Wagniskosten sind auf der Grundlage der tatsächlich entstandenen Verluste aus Wagnissen zu ermitteln. Soweit Verlusten aus Wagnissen entsprechende Gewinne gegenüberstehen, sind diese anzurechnen."

Die Vergütung für Einzelwagnisse dient dem Ausgleich von Schäden, die bereits eingetreten sind oder aller Wahrscheinlichkeit nach noch eintreten werden. Für den Bereich der Einzelwagnisse wird also anscheinend unter Wagnis nur die Verlustgefahr verstanden. Das Einzelwagnis hat aber den Charakter eines Wagnisses, nämlich die Ungewißheit, ob Gewinn oder Verlust realisiert wird, weitgehend verloren. Je mehr nämlich das Einzelwagnis berechenbar ist, um so weniger kann von einem Wagnis im strengen Sinn des Wortes gesprochen werden. Die Vergütung für das Einzelwagnis wird zum Kostenbestandteil. Demgegenüber ist aber festzuhalten, daß, soweit in den "Leitsätzen" vom allgemeinen Unternehmungswagnis gesprochen wird, in ihm sowohl die Schadens- als auch die Gewinnmöglichkeit (d.h. ein Wagnis im strengen Sinn des Wortes) gesehen wird.

2. Der Gewinn bei kalkulatorischer Preisbildung

Für Sach- und Dienstleistungen, die nicht allgemein nachgefragt werden, entwickelt sich kein Markt. Damit liegen auch für solche Leistungen keine Marktpreise vor. Es fragt sich, auf welche Weise dennoch Preise für nichtmarkt-gängige Leistungen zustande kommen.

Es bestehen grundsätzlich zwei Möglichkeiten: die Preise werden entweder von den Marktpartnern ausgehandelt oder auf Grund gesetzlicher Vorschriften bestimmt. Diese beiden Möglichkeiten werden nachfolgend näher erörtert.

Zur Preisbildung durch Verhandlungen äußert sich Krelle.¹⁾ Nach seiner Ansicht "setzt keiner (Verkäufer oder Käufer, der Verf.) den Preis, sondern jeder sucht ein für ihn möglichst günstiges Übereinkommen zu erreichen". Ausschlaggebend für diese Art der Preisbildung sind die Nutzen-schätzungen, die der Anbieter und der Nachfrager der Leistung beimessen. Eine Preisvereinbarung wird zustande kommen, wenn der Käufer den Nutzen der angebotenen Leistung höher einschätzt als den Nutzen seiner Gegenleistung. Der Verkäufer muß ebenfalls den Nutzen der zu erwerbenden Leistung höher einschätzen als den Nutzen seiner Gegenleistung. Schätzt der Nachfrager dagegen den Nutzen der angebotenen Leistung geringer ein als den Nutzen der von ihm zu erbringenden Gegenleistung, so würde der Tausch nicht zustande kommen. Der Verkäufer müßte entweder den Nutzen der von ihm angebotenen Leistung steigern oder sich mit einer Gegenleistung von geringerem Nutzen einverstanden erklären. Der Preis wird also gebildet auf Grund von Mehr- und Mindernutzenschätzungen der beteiligten Marktpartner.

Eine solche Preisbildung ist für den öffentlichen Auf-traggeber nicht geeignet. Angesichts der in Betracht kommenden zahlreichen Aufträge der öffentlichen Hand

1) Krelle W.: a.a.O., S. 18.

ist es zu zeitraubend und zu umständlich, wenn man für jeden Auftrag individuell einen Preis aushandeln will. Bei der Verschiedenheit der öffentlichen Aufträge und der Vielzahl der Beschaffungssämter (so verfügen z.B. die Bundeswehr, die Bundesbahn, die Bundespost, das Bundesinnenministerium usw. über eigene Beschaffungssämter) wäre es außerdem nicht möglich, die Einheitlichkeit bei den Preisvereinbarungen zu wahren.

Der Preis kann aber nicht nur durch Verhandlungen zustande kommen, sondern auch auf Grund gesetzlicher Vorschriften festgesetzt werden. Einen praktischen Wert besitzen solche Vorschriften für die Preisermittlung nur, wenn sie nähere Angaben darüber enthalten, wie die einzelnen Kalkulationselemente zu ermitteln und in den Preis einzubeziehen sind. Werden derartige - ins einzelne gehende - Bestimmungen zugrunde gelegt, so gelangt man zur kalkulatorischen Preisermittlung, d.h. der Preis wird aus den verschiedenen Kalkulationselementen errechnet.

Soll der Preis kalkulatorisch bestimmt werden, so müssen die Nutzenschätzungen, die bei der Preisbildung im Wettbewerb oder durch Aushandeln eine maßgebliche Rolle spielen, entsprechend beachtet werden. Andernfalls würde sich die kalkulatorische Preisermittlung in einer reinen Addition von Kalkulationselementen erschöpfen. Die Nutzenschätzungen stellen aber eine zahlenmäßig nicht faßbare Größe dar. Mit Hilfe der kalkulatorischen Preisermittlung muß also versucht werden, diese nichtbezifferbare Größe im Preis zu berücksichtigen.

Bei der kalkulatorischen Preisermittlung wird von den angefallenen Selbstkosten ausgegangen. Sie stellen aber nur eine Komponente der Preisermittlung dar. Auch das Entgelt für den kalkulatorischen Gewinn muß in die kalkulatorische Preisermittlung mit einbezogen werden. Die Bemessung dieses Entgelts ist ein Kernproblem der kalkulatorischen Preisermittlung. Dies erklärt sich daraus, daß es sich bei

der Frage, wie die Gewinnvergütung festzusetzen ist, um eine echte Ermessensfrage handelt; denn es fehlen in der Regel Unterlagen, wie die Gewinnvergütung zu bemessen ist. Es ist also zu fragen, welche Möglichkeiten es gibt, um die Gewinnvergütung festzusetzen.

Diese Vergütung individuell zu vereinbaren, scheidet angesichts der Verschiedenheit der öffentlichen Aufträge aus. Es wäre viel zu zeitraubend, wollte man die Gewinnvergütung der Eigenart des jeweiligen Auftrages anpassen. Gegen die individuelle Vereinbarung des Gewinnentgelts spricht ferner, daß die öffentlichen Aufträge von einer Vielzahl von Beschaffungsbehörden vergeben werden. Jede dieser Beschaffungsbehörden würde ihre eigenen Interessen verfolgen. Dies könnte leicht dazu führen, daß den Auftragnehmern überhöhte Gewinnvergütungen zugebilligt werden, damit die Aufträge dieser Beschaffungsbehörde vorrangig durchgeführt werden. Eine einheitliche Vereinbarung von Sätzen für den kalkulatorischen Gewinn wäre damit nicht gewährleistet. Um eine gleiche Behandlung aller Auftragnehmer zu garantieren, läßt sich auf feste Richtlinien zur Ermittlung der Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn nicht verzichten. In gleichem Sinn äußert sich Fischer.¹⁾

"Ist es dem öffentlichen Auftraggeber nicht möglich, auf vergleichbare Marktpreise zurückzugreifen, dann wird er notwendigerweise das Verfahren der kalkulatorischen Gewinnfestsetzung der völlig freien Gewinnbestimmung vorziehen. So ist es zu verstehen, daß sowohl in den früheren LSÖ als auch in den jetzt geltenden LSP der kalkulatorische Gewinn eine bedeutsame Rolle spielt."

Es müssen also feste Richtlinien entwickelt werden, die es erlauben, für jeden kalkulatorisch zu ermittelnden Preis die Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn festzustellen und in die Kalkulation einzubeziehen.

1) Fischer G.: LSÖ-LSP Preis und Kosten, Heidelberg 1954, zweite, neubearbeitete Aufl., S. 139.

Die Ausarbeitung von Richtlinien zur Ermittlung der Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn stieß zunächst auf Schwierigkeiten. Es fehlt in der Betriebswirtschaftslehre eine allgemeingültige Definition des Gewinnbegriffs. Drei Komponenten kamen für die Festlegung des Begriffs des kalkulatorischen Gewinns in Betracht, nämlich:

die Leistungsprämie (auch Differentialrente genannt),
das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis und
der Zins für das eingesetzte Kapital.

Nicht bezweifelt wurde der Gewinncharakter der Leistungsprämie.

Das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis gehörte nach der in der Betriebswirtschaftslehre überwiegenden Auffassung zum Gewinn. Man kann dieser Meinung beipflichten. Die Gründe dafür werden später erörtert.¹⁾

Umstritten war dagegen, ob Zinsen Kosten- oder Gewinnbestandteile darstellen.

Schmidt neigt zur Ansicht, daß Fremd- und Eigenkapitalzinsen Kostencharakter besitzen, wie aus seiner folgenden Äußerung hervorgeht.²⁾

"Hier muß nun grundsätzlich die Frage entschieden werden, ob Zinsen überhaupt Kosten sind. Man ist in der Praxis geneigt, dies ohne weiteres zuzugeben, soweit es sich um Zinsen handelt, die man an Außenstehende zu zahlen hat. Es handelt sich also um die Zinsen für Kostenteile, die aus Fremdkapital finanziert wurden. Wenn aber diese als Kosten auftreten, so ist nicht einzusehen, warum nicht auch das Eigenkapital Zinsen beanspruchen kann. ... es bestünde die Gefahr, daß man zu billig verkaufe, wenn man sich des Kostencharakters der Zinsen auf das arbeitende Kapital nicht bewußt wäre."

1) Siehe S. 107 ff dieser Arbeit.

2) Schmidt F.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Berlin-Wien (o.J.), Band II, Kapitel 2, Lieferung 13, S. 212 f.

Leitner rechnet die Fremdkapitalzinsen zu den Kosten, die Eigenkapitalzinsen zum Gewinn. Er schreibt:¹⁾

"Im betriebswirtschaftlichen Schrifttum herrscht Einigkeit darüber, daß (bezahlte oder kreditierte) Leihzinsen oder Zinsenausgaben Teile des Unternehmungsaufwandes und der Stückkosten sind ... Zinsen des Eigenkapitals sind Ertragsteile, nicht Aufwand und nicht Kosten."

Wehe²⁾ dagegen ordnet die Fremd- und Eigenkapitalzinsen dem Gewinnbereich zu.

In der neueren Betriebswirtschaftslehre herrscht die Meinung vor, daß Zinsen auf Eigen- und Fremdkapital Kosten darstellen. So bemerkt Mellerowicz:³⁾

"Über den Charakter der Zinsen herrscht heute völlige Klarheit; er hat Kostencharakter, und zwar in seiner vollen Höhe, umfassend sowohl den Fremd- als auch den Eigenkapitalzins. Infolgedessen kann er nicht Bestandteil des Gewinnes sein."

Gutenberg bejaht ebenfalls die Kostennatur der Zinsen, wie aus seiner folgenden Äußerung hervorgeht:⁴⁾

"Es gehört heute zu den Regeln der Kostenrechnung, die Zinskosten, mit denen in der Kostenrechnung gerechnet wird, unabhängig von der finanziellen Struktur der Unternehmen zu bemessen. Zu diesem Zwecke wird der effektive Zinsaufwand in der Kostenrechnung durch den 'kalkulatorischen' Zinsaufwand ersetzt."

1) Leitner F.: Die Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe, Frankfurt 1930, neunte, neubearbeitete Auflage, S. 62 f.

2) Wehe begründet seine Ansicht ausführlich in seinem Buch: Der Kapitalzins als Gewinnfaktor, Berlin 1939.

3) Mellerowicz K.: Kosten und Kostenrechnung, Berlin 1957, Band I, dritte, veränderte Auflage, S. 15.

4) Gutenberg E.: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1958, S. 136.

In neuester Zeit wird die Meinung, die Zinsen seien im Gewinn abzugelten, von Castan vertreten. Er schreibt:¹⁾

"Der kalkulatorische Gewinn ist dann der Betrag, der den Kosten zugefügt wird, um den 'Preis' zu erhalten. Mit ihm sollen die Zinsen auf das betriebsnotwendige Kapital, der Unternehmerlohn, das allgemeine Unternehmerrisiko und evtl. eine bes. Leistungsprämie ... abgegolten werden."

Ferner ist Koch zu erwähnen. Er vertritt den Begriff der pagatorischen Kosten, der dadurch gekennzeichnet ist, "daß die Kosten als eine spezifische Ausgabenkategorie begriffen werden. Und zwar werden unter 'Kosten' die mit Herstellung und Absatz einer Erzeugniseinheit bzw. einer Periode verbundenen 'nicht kompensierten' Ausgaben verstanden. D.h. unter dem Kostenbegriff werden alle diejenigen betrieblichen Ausgaben zusammengefaßt, die nicht als Tilgungsausgaben oder Kreditgewährungsausgaben durch entsprechende Einnahmen aus einer Kreditinanspruchnahme oder Rückempfang eines gewährten Kredites kompensiert werden."²⁾

Koch sieht nur die Fremdkapitalzinsen als "pagatorische" Kosten an,³⁾ nicht aber die Eigenkapitalzinsen.⁴⁾ Dies würde nach seiner Meinung voraussetzen, daß für den Einsatz des Eigenkapitals ein Marktpreis, nämlich der Zins, bestehe. Koch schreibt hierzu:⁵⁾

-
- 1) Castan E.: Gewinn, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1958, dritte, völlig neubearbeitete Auflage, S. 2331.
 - 2) Koch H.: Zur Diskussion über den Kostenbegriff, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Köln und Opladen 1958, neue Folge, 10. Jahrg. S. 361. (Dem Begriff der "pagatorischen" Kosten steht der Begriff der "wertmäßigen" Kosten gegenüber, der weiter unten näher erläutert wird; siehe S. 27 f dieser Arbeit.)
 - 3) Vgl. ebenda S. 362 und S. 398.
 - 4) Vgl. ebenda S. 383 ff. insbes. S. 386 f.
 - 5) Vgl. ebenda S. 386 f.

"Diese Voraussetzung aber ist mit den Begriffen unternehmerische Arbeitskraft und Eigenkapital nicht vereinbar, weil hier Größen fixiert worden sind, die dem Unternehmer von vornherein zur Verfügung stehen und somit auf den Märkten nicht nachgefragt werden."

Engelmann wendet hiergegen ein, daß "die bei der betrieblichen Leistungserstellung entstehenden Kosten ... durch die Gesamtheit des hierfür notwendigen Einsatzes an Gütern und Arbeit bestimmt"¹⁾ werden. "Die Frage des Ursprungs und der Beschaffung der eingesetzten Faktoren steht auf einem ganz anderen Blatt und spielt grundsätzlich keine Rolle für die Ermittlung des Güter- und Leistungsverzehrs an sich."²⁾

Wenn man die Frage nach dem Marktpreis für den Eigenkapitaleinsatz aufwirft, so muß man nach Ansicht Engelmanns "zumindest 'hypothetisch' in Betracht ziehen, daß ein solcher, falls die Güter und Leistungen angeboten würden, vorhanden sein könnte. Dieser potentielle Marktpreis ist den Leistungen des Unternehmers unbedingt zuzusprechen."³⁾ Zur Begründung weist Engelmann darauf hin,⁴⁾ daß es viele Werte gibt, die zwar verfügbar und nicht am Markt sind, aber jederzeit marktgängig werden und einen Marktpreis haben können. Ihnen vergleichbar wäre das Eigenkapital, - aber nur, wenn es vor seinem Einsatz brach gelegen hätte, was aber nur ausnahmsweise zutreffen dürfte. In der Regel handelt es sich bei dem eingesetzten Eigenkapital um Kapital, das dem Markt an anderer Stelle entzogen wurde und hier wie dort seinen Preis hat.

Koch weist diese Einwände gegen seine Ausführungen zurück,⁵⁾ wobei er erneut betont, daß es sich beim

1) Engelmann K.: Einwände gegen den pagatorischen Kostenbegriff, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Wiesbaden 1958, 28. Jahrg. S. 562.

2) Ebenda.

3) Ebenda.

4) Ebenda vgl. S. 562 f.

5) Vgl. Koch H.: Zur Frage des pagatorischen Kostenbegriffs, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Wiesbaden 1959, 29. Jahrg., S. 8 ff.

Eigenkapital (und bei der unternehmerischen Arbeitskraft) "nicht um Tauschgüter handeln könne, weil der Unternehmer ex definitione über diese Güter bereits verfüge. Demzufolge könne es keine Marktpreise für das Eigenkapital und die unternehmerische Arbeitskraft geben."¹⁾

Engelmann bemerkt zu diesen Ausführungen,²⁾ daß er "seinen diesbezüglichen Darstellungen in dem Aufsatz, 'Einwendungen gegen den pagatorischen Kostenbegriff' auch auf Grund der Erwiderung von Koch nichts hinzuzufügen"³⁾ hat.

Heinen nimmt ebenfalls zu den Ausführungen Kochs Stellung.⁴⁾ Der Verzicht des letzteren auf eine funktionale Abgrenzung der betriebswirtschaftlichen Sphären Unternehmung und Betrieb "führt dazu, daß die grundlegende Bedeutung des ökonomischen Prinzips für die Kostenrechnung nicht in entsprechender Weise gewürdigt wird. Das ökonomische Prinzip fordert, daß a l l e knappen Produktionsfaktoren der im Interesse der Gesamtwirtschaft nutzbringendsten Verwendung zugeführt werden; ob für die Beschaffung der Produktionsfaktoren Geldzahlungen geleistet werden müssen oder nicht, ist dabei unerheblich."⁵⁾

1) Koch H.: Zur Frage des pagatorischen Kostenbegriffs, a.a.O., S. 14.

2) Vgl. Engelmann K.: Vom Gelddenken in der Betriebswirtschaft, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Wiesbaden 1959, 29. Jahrg., S. 166 ff.

3) Ebenda S. 170.

4) Vgl. Heinen E.: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Wiesbaden 1959, Band I, S. 106 ff.

5) Ebenda S. 108.

Das ökonomische Prinzip läßt sich, wenn es auf den einzelnen Betrieb angewendet wird, nach Gutenberg wie folgt formulieren:¹⁾

"Ein Betrieb arbeitet um so wirtschaftlicher, je größer die produktive Leistung ist, die mit einem g e g e b e n e n Produktionsmitteleinsatz erreicht wird, - oder ein Betrieb arbeitet um so wirtschaftlicher, je geringer der Produktionsmitteleinsatz ist, mit dem eine b e s t i m m t e produktive Leistung bewerkstelligt wird."

Das Eigenkapital gehört zum knappen Produktionsfaktor Kapital. Wenn das Eigenkapital entsprechend dem ökonomischen Prinzip verwendet werden soll, muß das Eigenkapital "in der Kostenrechnung entsprechend bewertet werden. Geschieht dies nicht, so wird die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der betrieblichen Leistungserstellung unmöglich."²⁾

Es ist festzustellen, daß die Mehrzahl der Fachvertreter der Betriebswirtschaftslehre die Zinsen als Kosten ansieht. Demgegenüber war die Auffassung über die Zugehörigkeit der Zinsen bei der Ausarbeitung der Preisbildungsvorschriften vor dem 2. Weltkrieg aber noch nicht einheitlich. Es war deshalb durchaus zulässig, daß man seinerzeit in den Preisbildungsvorschriften die Zinsen als Gewinnbestandteile behandelte.

Da die Leistungsprämie und das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis auch nach der damaligen Auffassung in der Betriebswirtschaftslehre Gewinnbestandteile darstellten, kamen bei der seinerzeitigen Ausarbeitung der Preisbildungsvorschriften alle drei Komponenten für die Festlegung des Gewinnbegriffs

1) Gutenberg E.: Zur neueren Entwicklung der Wirtschaftlichkeitsrechnung, in: Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, Tübingen 1952, Bd. 108, S. 631 (zitiert nach Heinen E.: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, a.a.O., S. 13).

2) Heinen E.: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, a.a.O., S. 108.

in Betracht. Wie weiter unten gezeigt wird,¹⁾ wurden auch alle drei Komponenten in den Begriff des kalkulatorischen Gewinns einbezogen.

Im Rahmen der bisherigen Erörterungen wurde geklärt, welche Komponenten für die Festlegung des Begriffs des kalkulatorischen Gewinns in Betracht kommen. Hierbei wurde davon ausgegangen, daß das Entgelt für den kalkulatorischen Gewinn in die kalkulatorische Preisermittlung einbezogen werden muß. Es ist die *g r u n d s ä t z l i c h e* Frage aufzuwerfen, ob diese Gewinnvergütung dem Auftraggeber zu Recht zugebilligt wird oder nicht. Im folgenden wird versucht, hierauf eine Antwort zu geben.

1) Siehe S. 44 ff dieser Arbeit.

II. Die Frage der Berechtigung einer Gewinnvergütung bei öffentlichen Aufträgen

Bei der Prüfung der Frage nach der Berechtigung der Gewinnvergütung bei öffentlichen Aufträgen soll von den großen Leitideen ausgegangen werden, die unabhängig vom wechselnden Tagesgeschehen die Ziele der Wirtschaftspolitik bestimmen. Nach Preiser¹⁾ sind diese Ziele die Produktivitätssteigerung und die gerechte Einkommensverteilung. "Der Preis soll den Leistungswillen stärken und er soll gerecht sein, das sind die immer wiederkehrenden Postulate."²⁾

Die Forderungen nach Produktivitätssteigerung und gerechter Einkommensverteilung werden bei vollständiger Konkurrenz³⁾ durch das Preisbildungsprinzip selbst erfüllt, und zwar aus folgendem Grund. Bei vollständiger Konkurrenz kommt ein Preis zustande, der einheitlich für alle Nachfrager und Anbieter gilt und von diesen nicht beeinflusst werden kann. Die Ursache dafür, daß der Preis für die Marktpartner ein festes Datum bildet, liegt letztlich darin, daß "die Quote des Einzelnen zu gering ist, um Preisstrategie zu erlauben".⁴⁾

1) Vgl. Preiser E.: Bildung und Verteilung des Volkseinkommens, Gesammelte Aufsätze zur Wirtschaftstheorie und Wirtschaftspolitik, Göttingen 1957, S. 304.

2) Ebenda S. 304.

3) Die Voraussetzungen der vollständigen Konkurrenz sind: Viele Marktteilnehmer mit jeweils kleinem Angebot bzw. kleiner Nachfrage, Markttransparenz (Markteinsicht in bezug auf die Gegenwart), Homogenität der Güter (die Güter werden von den Marktteilnehmern als gleichartig angesehen), Nichteingreifen des Staates in den Preisbildungsvorgang (der Staat setzt nur den rechtlichen Rahmen, innerhalb dessen sich der Preisbildungsvorgang abspielt), Fehlen von Präferenzen für bestimmte Marktpartner; siehe auch S. 2 ff dieser Arbeit.

4) Preiser E.: a.a.O., S. 295.

Die Tatsache, "daß der Preis Datum, daß also Preisstrategie ausgeschlossen ist,"¹⁾ bildet, wie Preiser betont, die entscheidende Voraussetzung dafür, daß ein Leistungswettbewerb herrscht. Dem gegebenen Preis stehen die Anbieter (Betriebe) mit ihrer ungleichen Kostenstruktur gegenüber. Preiser schreibt hierzu:²⁾

"Der einheitliche Preis als solcher ... bewirkt eine Abstufung der Gewinne nach den individuellen Selbstkosten, begünstigt also den 'guten' und benachteiligt den 'schlechten' Betrieb; eben dadurch regt er den Willen an, die Leistung zu verbessern, d.h. die Kosten zu senken."

Das Mittel des Leistungswettkampfes ist die Leistungssteigerung mit dem Ziel der Kostensenkung; denn die notwendige Bedingung für die Erzielung eines Gewinns ist ein kostengünstigerer Leistungsvollzug als beim Grenzbetrieb. Aus dieser Verknüpfung von der auf die Höhe des Kostenanfalles sich auswirkenden Qualität der Leistungserstellung einerseits und der Höhe des Gewinnbetrages andererseits leitet sich die Berechtigung des Gewinns bei vollständiger Konkurrenz ab.

Nunmehr ist zu prüfen, in welchem Umfang derartige Überlegungen auch für die kalkulatorische Preisbildung gelten. Ins einzelne gehende Vorschriften über die Ermittlung von Preisen auf Grund der Selbstkosten wurden erstmals 1938 erlassen.³⁾ Die Marktlage war, worauf Preiser hinweist,⁴⁾ durch eine das Gesamtangebot übersteigende Gesamtnachfrage gekennzeichnet. In solchen Fällen bewilligen die Nachfrager sogar einen Preis, der über den Kosten des letzten Anbieters liegt.

1) Preiser E.: a.a.O., S. 296.

2) Ebenda S. 290.

3) Vgl. S. 37 f dieser Arbeit.

4) Vgl. Preiser E.: a.a.O., S. 289.

Eine derartige Marktlage allein würde es aber nicht rechtfertigen, die Preisbildungsregeln der vollständigen Konkurrenz außer Kraft zu setzen und Preisbildungsvorschriften einzuführen, wenn nicht ein wesentlicher Tatbestand hinzukäme. Er zeigt sich, sobald man versucht, das Angebot der gestiegenen Nachfrage anzupassen. Denn dabei ergibt sich, daß eine solche Vermehrung des Angebots entweder überhaupt nicht oder nur in beschränktem Umfang möglich ist. Die Marktlage ist also durch ein dauerndes Überwiegen der Gesamtnachfrage über das Gesamtangebot gekennzeichnet.

Preisner verwendet für diese besondere Situation den Ausdruck "spezifische Knappheit"¹⁾, wobei diese als eine "besondere Erscheinungsform"²⁾ der allgemeinen Knappheit aufzufassen ist. Der Terminus "Knappheit" in dem Sinn, wie dieser sich im nationalökonomischen Sprachgebrauch "eingebürgert" hat, ist nichts anderes als der Ausdruck für die Spannung zwischen den (unbegrenzten) Bedürfnissen und der (begrenzten) Beschaffungskraft, sei es eines ganzen Volkes, sei es des Einzelnen."³⁾

Zum Unterschied von dieser allgemeinen Knappheit zeigt sich die "spezifische Knappheit", wenn die Gütervermehrung mit einer laufend wachsenden Nachfrage nicht Schritt halten kann.

Die Ursachen für das dauernde Überwiegen der Gesamtnachfrage über das Gesamtangebot sind in der Regel monetärer Art. Infolge starker Geldschöpfung wird das Nationaleinkommen stärker als die Gütermenge gesteigert.

Der sich jeweils bei dieser Marktlage ergebende, einheitliche Preis würde nicht nur dem Grenzbetrieb die Deckung seiner Kosten und die Erzielung eines Gewinns erlauben, sondern auch

1) Preisner E.: a.a.O., S. 298.

2) Ebenda S. 300.

3) Ebenda S. 299

den leistungsstarken Betrieben höhere Gewinne zufließen lassen als bei einem Ausgleich von Angebot und Nachfrage.

Durch den Erlaß von Preisbildungsvorschriften soll die Erzielung solcher höheren Gewinne verhindert werden, indem den einzelnen Anbietern die individuellen Kosten zuzüglich eines normierten Gewinnzuschlags zugebilligt werden. Im Gegensatz zur vollständigen Konkurrenz, nach deren Gesetzmäßigkeiten ein einheitlicher Preis für alle Anbieter und Nachfrager zustande kommt, bewirkt eine Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten eine "Preiszersplitterung". Preiser bemerkt hierzu:¹⁾

"Daß der Käufer für dieselbe Leistung verschiedene Preise zahlt, ist unter diesen Umständen kein Problem. Im übrigen wird er die Preisverschiedenheit häufig gar nicht merken, weil sie nicht in der Preisstellung, sondern in Qualitätsverschiedenheiten zum Ausdruck kommt."

Die Berechtigung des Ansatzes eines kalkulatorischen Gewinns im Rahmen der Selbstkostenpreisermittlung ergibt sich unter den oben genannten Prämissen letztlich aus der Marktlage selbst. Das Überwiegen des Gesamtangebots über die Gesamtnachfrage würde auch bei vollständiger Konkurrenz zur Folge haben, daß sich ein einheitlicher Preis ergäbe, der über den Kosten des Grenzbetriebes liegt. Damit würden *a l l e* Anbieter in den Genuß einer Marktlagerente gelangen. Durch die Preisbildungsvorschriften werden die Zuschläge zur Abgeltung des (kalkulatorischen) Gewinns "lediglich" normiert, d.h. keinem Betrieb eine Gewinnvergütung zugebilligt, die ihm nicht bereits auf Grund der Marktlage zustände. Dabei ist zu berücksichtigen, daß durch die Preisbildungsvorschriften eine Normierung der Zuschläge zur Gewinnabgeltung in angemessener Höhe erfolgt mit dem Zweck, die Erzielung überhöhter Gewinnzuschläge zu verhindern. Damit wird die Berechtigung des Ansatzes eines - angemessenen - normierten Zuschlages zur Gewinnabgeltung unterstrichen.

1) Preiser E.: a.a.O., S. 289 f.

Neben der Gerechtigkeit wurde weiter oben¹⁾ als zweites großes Ziel der Wirtschaftspolitik die Produktivitätssteigerung genannt, d.h. "der Preis soll den Leistungswillen stärken ..."²⁾ Daraus ergibt sich die Forderung, den normierten Gewinnzuschlag von einer Grundlage zu bemessen, die in einem funktionalen Abhängigkeitsverhältnis zur Leistung steht. Da hierauf im Rahmen dieser Arbeit noch ausführlich eingegangen wird,³⁾ erübrigt sich an dieser Stelle eine nähere Erörterung der damit verbundenen Probleme.

Unsere bisherigen Überlegungen erlauben es aber noch nicht, die Frage zu beantworten, ob eine generelle Gewinnvergütung auch bei öffentlichen Aufträgen gerechtfertigt ist, die nach den am 1. Januar 1954 erlassenen Preisbildungsvorschriften abgerechnet werden müssen.⁴⁾ Wenngleich zu dieser Zeit die Gesamtnachfrage keineswegs ständig das Gesamtangebot überschritt, so besteht dennoch für den besonderen Bereich der vom öffentlichen Auftraggeber nachgefragten nichtmarkt-gängigen Güter die oben skizzierte "spezifische Knappheit" unverändert weiter.

In diesem Fall liegen die Ursachen der "spezifischen Knappheit" nicht in einer die Expansionsmöglichkeiten der Gütererzeugung überschreitenden Geldschöpfung, sondern "in den Erzeugungsbedingungen der Güter selbst".⁵⁾ Die "spezifische Knappheit" macht sich wiederum in dem Augenblick bemerkbar, in dem man versucht, die Produktion dieser nichtmarkt-gängigen Güter zu steigern.

Diese Ausführungen sollen an Hand eines praktischen Beispiels konkretisiert werden.

1) Vgl. S. 21 dieser Arbeit.

2) Vgl. S. 21 Fußnote 2 dieser Arbeit.

3) Vgl. S. 126 ff und S. 179 ff dieser Arbeit.

4) Vgl. S. 38 ff dieser Arbeit.

5) Preiser E.: a.a.O., S. 299

Es verfügen in der Bundesrepublik Deutschland nur wenige Unternehmen über Konstrukteure, die einen Panzer entwickeln können. Auch wenn der öffentliche Auftraggeber bereit wäre, höhere Preise zu bezahlen, ließe sich das Angebot an derartigen Konstruktionsleistungen nicht innerhalb absehbarer Zeit wesentlich vergrößern.

Bei diesen Bedingungen würde nach den Gesetzmäßigkeiten der vollständigen Konkurrenz ein einheitlicher Preis zustande kommen, der über den Kosten des Grenzbetriebes liegt. Durch die am 1. Januar 1954 in Kraft getretenen Preisbildungsvorschriften soll ebenfalls verhindert werden, daß a l l e Produzenten einen die Kosten des Grenzproduzenten übersteigenden Preis erhalten und dadurch Marktlagerenten erzielen. Durch die auch in den neugefaßten Preisbildungsvorschriften vorgesehene Normierung des Zuschlags zur Abgeltung des kalkulatorischen Gewinns in angemessener Höhe wird wiederum die Berechtigung des Ansatzes dieser Gewinnvergütung unterstützt.

Um die vorstehenden Überlegungen abzurunden, wird nachfolgend näher erörtert, welchen Zwecken die Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn für den Unternehmer, der einen öffentlichen Auftrag durchführt, im einzelnen dienen soll.

III. Die Zwecksetzung der Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn für den Auftragnehmer

Gemäß den Preisbildungsvorschriften werden dem Auftragnehmer vom öffentlichen Auftraggeber g r u n d s ä t z l i c h die bei der Erbringung der Leistung angefallenen Kosten erstattet. Außerdem wird dem Auftragnehmer eine Gewinnvergütung zugebilligt. Diese Gewinnvergütung soll für den Auftragnehmer bestimmte Zwecke erfüllen:

- a) die neutralen Aufwendungen decken,
- b) die nicht erstattungsfähigen Kosten abgelden,
- c) eventuell die Erwirtschaftung eines ausschüttbaren Gewinns ermöglichen und
- d) besondere Leistungen belohnen.

Diese Zwecksetzungen werden anschließend näher erläutert.

Zu a): Deckung der neutralen Aufwendungen

Die Preisbildungsvorschriften erlauben bei der kalkulatorischen Preisermittlung neben der Berücksichtigung einer Gewinnvergütung grundsätzlich nur den Ansatz von Kosten. Somit bleibt ein Teil der Aufwendungen bei der kalkulatorischen Preisermittlung unberücksichtigt. Aufwendungen und Kosten weichen voneinander ab, wie das folgende kleine Schema veranschaulicht.¹⁾

neutraler Aufwand	Aufwand = Kosten	
	Kosten = Aufwand	Zusatzkosten

Im Rahmen einer kalkulatorischen Preisermittlung werden berücksichtigt: einmal der Teil des Aufwandes, der Kostencharakter besitzt, und zum anderen die Zusatzkosten. Außer Ansatz bleibt der neutrale Aufwand.

1) Vgl. Schmalenbach E.: Kostenrechnung und Preispolitik, Köln-Opladen 1963, 8. erweiterte und verbesserte Auflage, S. 10.

Zum Verständnis dieser Ausführungen müssen die verwendeten Begriffe erklärt werden. Hierbei wird von den Definitionen ausgegangen, die Schmalenbach entwickelte, da man diese dem Grundsatz nach auch bei der Ausarbeitung der Preisbildungsvorschriften anerkannte.

Heinen weist darauf hin, daß Schmalenbach den Begriff der Aufwendungen aus dem Begriff der Ausgaben ableitet. "Wo also weder Ausgaben entstanden sind noch entstehen bzw. entstehen werden, kann auch kein Aufwand entstehen."¹⁾ Den Begriff des Aufwandes selbst erläutert Schmalenbach wie folgt:²⁾

"Aufwand ist der Wert derjenigen Güter und Dienstleistungen, die für Rechnung der Unternehmung, sei es bestimmungsmäßig oder nicht bestimmungsmäßig, sei es im Betriebe der Unternehmung selbst oder außerhalb desselben, vernichtet wurden oder sonst verlorengingen."

Schmalenbach versteht unter Aufwand eine in der Erfolgsrechnung verwendete Rechengröße. Die Erfolgsrechnung hat nach Schmalenbach "als Aufwand auch diejenigen Ausgaben zu behandeln, die nicht in Beziehung zu einer betrieblichen Leistung stehen. Wenn eine Unternehmung 100 000,- DM für einen Königswunsch stiftet und ihr Inhaber dadurch Kommerzienrat wird, so kann man diese 100 000,- DM nach den Regeln der Kostenrechnung nicht als Kosten einer Betriebsleistung betrachten; ..."³⁾

Ferner weist Schmalenbach darauf hin, daß die Erfolgsrechnung die natürliche Tendenz hat, "eine Rechnungsperiode vollständig zu erfassen."⁴⁾

1) Heinen E.: a.a.O., S. 35.

2) Schmalenbach E.: Dynamische Bilanz, Köln-Opladen 1962, 13. verbesserte und erweiterte Auflage, S. 82.

3) Derselbe: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S. 9.

4) Ebenda S. 7.

Im Gegensatz zu den Aufwendungen versteht Schmalenbach unter Kosten

"die in der Kostenrechnung anzusetzenden Werte der für Leistungen verzehrten Güter. Der Güterverzehr erstreckt sich nicht nur auf Gegenstände; auch die in Anspruch genommenen Dienstleistungen rechnen dazu."¹⁾

Schmalenbach faßt die Kosten als eine in der Kostenrechnung verwendete Rechengröße auf. "Allgemeiner Zweck der Kostenrechnung ist, festzustellen, welcher Güterwert für die Erstellung von Wirtschaftsleistungen verbraucht worden ist."²⁾

Unter Hinweis auf die Aufwendungen, die keinen Kostencharakter besitzen, schreibt Schmalenbach, daß es umgekehrt auch Kosten gibt, die keinen Aufwand darstellen. Dazu gehören nach Schmalenbach "z.B. Abschreibungen auf betriebsnotwendige Anlagen, welche die Erfolgsrechnung nicht oder in anderer Höhe erfaßt, ferner Zinsen für betriebsnotwendiges Eigen- und Fremdkapital, der kalkulatorische Unternehmerlohn für die mitarbeitenden Unternehmer bei Einzelunternehmungen und Personalgesellschaften, die kalkulierten Größen für Zufallsaufwendungen."³⁾

Vergleicht man diese Ausführungen über die Kosten mit fehlendem Aufwandscharakter mit denjenigen über die Aufwendungen, die nicht Kosten sind, so zeigt sich, daß zwischen Kosten und Aufwendungen **s a c h l i c h** begründete Unterschiede bestehen können. Auf ein weiteres Unterscheidungsmerkmal zwischen Aufwendungen und Kosten läßt sich aus der Bemerkung Schmalenbachs schließen, wonach "zeitlich gesehen, ein Gut von der Kostenrechnung dann erfaßt wird, wenn es verzehrt wird, nicht in dem Augenblick, in dem es gekauft wurde und eine Ausgabe verursachte."⁴⁾

1) Schmalenbach E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S. 6.

2) Ebenda S. 5.

3) Ebenda S. 10.

4) Ebenda S. 6.

Demgegenüber hat, wie weiter oben ausgeführt, die Erfolgsrechnung die "natürliche Tendenz", alle Ausgaben der betreffenden Periode zu erfassen. Dies bedeutet, daß möglicherweise ein Verzehr in der Erfolgsrechnung in einer anderen Periode festgehalten wird als in der Kostenrechnung. Zwischen Kosten und Aufwendungen kann also auch eine **z e i t l i c h** bedingte Abweichung bestehen.

Darüber hinaus zeigen Kosten und Aufwendungen außer den genannten beiden Unterschieden noch eine weitere Differenzierung. Schmalenbach weist darauf hin, daß "Aufwand und Kosten zu einem wesentlichen Teile zusammenfallen. Dieses Zusammenfallen betrifft aber häufig nur den Gegenstand und nicht seinen Wert; d.h. die Aufwandsrechnung geht teilweise von anderen Wertvorstellungen aus als die Kostenrechnung. Die Aufwandsrechnung knüpft mehr an die Ausgaben an als die Kostenrechnung, sie muß das mit Rücksicht auf die Kontinuierlichkeit der Rechnung."¹⁾

Heinen erläutert diese Ausführungen Schmalenbachs näher:²⁾

"Die Erfolgsrechnung ist in der Konzeption Schmalenbachs eine Anschaffungswertrechnung. Die Kostenrechnung kann jedoch ... nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen mit Anschaffungswerten arbeiten, nämlich dann, wenn die Anschaffungswerte zugleich Zeitwerte sind, die Preise sich also nicht geändert haben."

Kosten und Aufwendungen können also auch **w e r t - m ä ß i g** voneinander abweichen.³⁾

1) Schmalenbach E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S. 9.

2) Heinen E.: a.a.O., S. 37.

3) Die Kriterien - sachlich, zeitlich und wertmäßig - für die Differenzierung von Kosten und Aufwand wurden in Anlehnung an Heinen gewählt; vgl. Heinen E.: a.a.O., S. 29 ff.

Diejenigen Kosten, denen beim verbuchten Aufwand überhaupt kein Gegenposten oder einer in anderer Höhe gegenübersteht, muß die Kostenrechnung "nach eigener Überlegung den Kosten zusetzen. Ich bezeichne sie daher als 'Zusatzkosten'." ¹⁾

Für den Aufwand, der nicht Kosten darstellt, hat Schmalenbach den Ausdruck "neutraler Aufwand" geprägt. ²⁾

Dieser neutrale Aufwand soll durch die Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn u.a. abgedeckt werden. Soweit den neutralen Aufwendungen aber unter den Zusatzkosten entsprechende Gegenposten, z.B. den bilanziellen die kalkulatorischen Abschreibungen gegenüberstehen, kommt für eine Abgeltung aus der Gewinnvergütung nur der Betrag in Frage, um den eventuell die bilanziellen die kalkulatorischen Abschreibungen übersteigen.

Zu b): Abgeltung der nichterstattungsfähigen Kosten

Weiterhin wird aber in den Preisbildungsvorschriften zwischen erstattungs- und nichterstattungsfähigen Kosten unterschieden. Hierbei ist im einzelnen geregelt, welche Kosten der Auftragnehmer vergütet erhält und welche nicht. Diese Differenzierung der Kosten nach ihrer Erstattungs-fähigkeit soll an einem Beispiel dargestellt werden.

Die Bundeswehr vergibt die Reparatur eines Schnellbootes an einen Betrieb, der zu dieser Zeit schlecht ausgelastet ist. Der Auftragnehmer berechnet Kosten pro Arbeitsstunde von DM 9,00. Aus Erfahrung ist bekannt, daß bei normaler Ausnutzung der Kapazität sich die Kosten pro Arbeitsstunde auf DM 7,00 belaufen. Würde der öffentliche Auftraggeber die durch die Leistungserstellung entstehenden Kosten ersetzen, so müßten pro Arbeitsstunde DM 9,00 bezahlt werden. Tatsächlich vergütet der öffentliche Auftraggeber nur die Stundenkosten, die einer normalen Auslastung entsprechen, also DM 7,00.

1) Schmalenbach E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., S. 10.

2) Vgl. ebenda S. 9.

Die öffentliche Hand erkennt den tatsächlich angefallenen Werteverzehr zwar grundsätzlich als Kosten an, erstattet aber dem Auftragnehmer diese Kosten nur insoweit, als diese preisrechtlich zulässig bzw. angemessen¹⁾ sind. Die nicht-erstattungsfähigen Kosten bleiben bei der Ermittlung der Selbstkosten unberücksichtigt und können eventuell bei der Festsetzung der Gewinnvergütung berücksichtigt werden. (Man billigt beispielsweise einem sehr schlecht ausgelasteten Betrieb eine etwas höhere Gewinnvergütung zu, um es ihm zu ermöglichen, einen Teil dieser - nichterstattungsfähigen - Mehrkosten auf Grund der ungenügenden Ausnutzung zu decken.) Gleichgültig aber, ob die schlechte Beschäftigungslage bei der Festsetzung der Gewinnvergütung berücksichtigt wird oder nicht, die Deckung dieser Mehrkosten kann nur aus der Gewinnvergütung erfolgen.

Zu c): Erwirtschaftung eines ausschüttbaren Gewinns

Die Gewinnvergütung soll so hoch bemessen sein, daß es dem Auftragnehmer ermöglicht wird, "eventuell" einen ausschüttbaren Gewinn zu erwirtschaften. Die durch das Einfügen des Wortes eventuell gemachte Einschränkung erscheint erforderlich. Es kann nicht ein Grundsatz der kalkulatorischen Preisermittlung sein, dem Auftragnehmer **s t e t s** einen ausschüttbaren Gewinn zu sichern. Wie im freien Wettbewerb soll auch bei der kalkulatorischen Preisermittlung **n u r d e r** Auftragnehmer einen ausschüttbaren Gewinn erzielen, der den Leistungsstand eines guten Betriebes aufweist. Wenn diese Voraussetzung erfüllt ist, soll der Zweck der Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn auch darin bestehen, dem Auftragnehmer die Erwirtschaftung eines ausschüttbaren Gewinns zu erlauben.

1) Daub - Naschold verstehen unter **a n g e m e s s e n e n** Kosten solche Kosten, "die nach Art, Mengen- und Wertansatz unter Berücksichtigung der anwendbaren technischen und wirtschaftlichen Arbeitsverfahren, der Standortbedingungen und des Beschäftigungsgrades billigerweise als objektiv für die Leistungserstellung notwendige Kosten anzusehen sind".
Vgl. Daub W. - Naschold R.: Baupreisrecht und Baupreisbildung, Wiesbaden-Berlin 1951-1953, Lieferung September 1951, III 2 BaupreisVO (Erläuterung), S. 36.

Zu d): Abgeltung besonderer Leistungen

Ferner wäre es denkbar, daß der Auftragnehmer Überdurchschnittliches leistet, z.B. vorzeitige Lieferung. Für diesen Fall müßte es möglich sein, diese Mehrleistung bei der Bemessung der Gewinnvergütung in Form einer Leistungsprämie zu berücksichtigen. Diese Leistungsprämie entspricht der Differentialrente im freien Wettbewerb. Die letztere Rente ist allerdings erst festzustellen, wenn mehrere Betriebe eine Leistung der gleichen Art erbringen und zu einem einheitlichen Preis verkaufen. Bleibt ein Hersteller mit seinem Selbstkostenpreis unter dem einheitlichen Preis, so erzielt er eine Differentialrente. Erstellt dagegen ein Betrieb eine bestimmte Leistung allein, so läßt sich nicht feststellen, welcher Teil des Gewinns auf Grund besonderer Leistungen entstand, d.h. was als Differentialrente anzusehen ist.

Wenn man sich die Zwecksetzungen der Gewinnvergütung für den Auftragnehmer vergegenwärtigt, leuchtet es ein, daß der Auftraggeber nicht für jeden einzelnen Auftrag untersuchen kann, wie hoch die neutralen Aufwendungen, die nichterstattungsfähigen Kosten usw. sind, um dann einen individuellen Gewinnzuschlag festzulegen. Diese individuelle Gewinnfestsetzung wäre zu zeitraubend, um allgemein angewandt zu werden. Zur Erreichung der unter a) bis c) aufgezählten Zwecke kann nur ein fester prozentualer Zuschlag¹⁾ vereinbart werden, den der öffentliche Auftraggeber grundsätzlich bei Aufträgen dieser Art als gerechtfertigt ansieht und deshalb anwendet.

1) Auf welche Basis man diesen Gewinnzuschlag bezieht bzw. beziehen sollte, wird später erörtert; vgl. S. 113 ff und S. 179 ff dieser Arbeit.

Lediglich der Leistungsgewinn wird individuell vereinbart, da nur selten überragende Leistungen erbracht werden und somit den Beschaffungsämtern kein erheblicher Arbeitsaufwand durch die Bemessung von Leistungsgewinnen entsteht. Die Möglichkeit, die Gewinnvergütung um einen Leistungsgewinn zu erhöhen, ist zu begrüßen, weil damit ein reagibles Moment in die Bemessung der Gewinnvergütung eingefügt wird. Es erlaubt, die Gewinnvergütung dem jeweiligen Leistungsgrad anzupassen.

IV. Die Preisbildungsvorschriften für öffentliche Aufträge

Zum Verständnis der folgenden Ausführungen scheint es zweckmäßig zu sein, die früher und gegenwärtig geltenden Preisbildungsvorschriften für öffentliche Aufträge zu erläutern.

Die gesetzliche Regelung der Preisbildung erwies sich aus folgenden Gründen als notwendig. Infolge der mangelnden Marktfähigkeit eines ständig wachsenden Teiles der von der öffentlichen Hand nachgefragten Sach- und Dienstleistungen konnten in immer geringerem Maße zwischen den öffentlichen Auftraggebern und den Auftragnehmern Marktpreise für die erbrachten Leistungen vereinbart werden. Die Preise durch Verhandlungen zu bilden, war im Hinblick auf die Verschiedenartigkeit der öffentlichen Aufträge und die Vielzahl der Beschaffungsstellen nicht durchführbar. Die Einheitlichkeit bei den Preisvereinbarungen wäre damit nicht mehr gewährleistet gewesen. Um diese Einheitlichkeit zu sichern, wurden Preisbildungsvorschriften geschaffen und eingeführt.

Die ersten Versuche, das Beschaffungswesen (und damit auch die von den verschiedenen Beschaffungsstellen angewandten Verfahren für die Preisvereinbarungen) zu vereinheitlichen, machte man im Verlaufe des 1. Weltkrieges. Im Rahmen des sog. Hindenburg-Programms schloß man 1916/17 die mit der Beschaffung betrauten Dienststellen zum "Waffen- und Munitionsbeschaffungsamt (Wumba)" zusammen. Diese Behörde arbeitete zum erstenmal Richtlinien für die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen aus. Auf diesen Richtlinien fußen alle späteren Verordnungen und "Leitsätze", die sich mit der Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen befassen. Von 1921 bis 1926 entstand auf Beschluß des deutschen Reichstages unter Mitwirkung der Reichsministerien, der öffentlichen Bauträger und der Bauwirtschaft die Verdingungsordnung für Bauleistungen (VOB). 1936 folgte ihr die Verdingungsordnung für Leistungen (VOL), die für alle sonstigen Leistungen gilt.

Die beiden Verdingungsordnungen geben nähere Auskunft, wie bei Vergabe öffentlicher Aufträge zu verfahren ist. Nach § 2 VOL sollen die öffentlichen Aufträge so erteilt werden, daß auf Seiten der Auftragnehmer freier Wettbewerb herrscht. § 7 VOL sieht vor, daß Leistungen zu festen Preisen zu vergeben sind. Nur ausnahmsweise sollen gemäß § 4 VOL Selbstkostenberechnungen angefordert und den Preisvereinbarungen zugrunde gelegt werden.

Die Vergabe erfolgt durch Ausschreibungen, wobei mindestens drei Angebote eingeholt werden sollen. Auf diese Weise wird für jeden Auftrag eine Art Markt gebildet. An Hand der eingereichten Vorkalkulationen gewinnen die Beschaffungsstellen einen Überblick über die Preissituation.

Allerdings enthalten die beiden Verdingungsordnungen nichts darüber, was unter Selbstkosten zu verstehen ist und wie sie berechnet werden dürfen. Es wird dem Auftraggeber anheimgestellt, welche Kosten er im Einzelfall anerkennen will. Im Laufe der Zeit gingen die Beschaffungsbehörden dazu über, die vorgelegten Kalkulationen auf Grund von Erfahrungswerten zu beurteilen. Hierbei wirkte sich zwangsläufig das subjektive Ermessen des jeweiligen Sachbearbeiters auf die Höhe der vergüteten Preise aus. Damit war jedoch die Einheitlichkeit bei der Ermittlung der zu vergütenden Preise nicht gewahrt.

Zwar haben die beiden Verdingungsordnungen keine Gesetzeskraft, sie können aber als interne Dienstanweisungen von den einzelnen Behörden¹⁾ für ihren Zuständigkeitsbereich jeweils als verbindlich erklärt werden.

Da die Verdingungsordnungen sich nicht direkt mit der Preiskalkulation beschäftigen, werden sie in der Fachsprache als **m i t t e l b a r e** Preisvorschriften bezeichnet. Sie stehen

1) Die beiden Verdingungsordnungen werden aber auch häufig bei Aufträgen zwischen privaten Vertragsparteien zum Gegenstand vertraglicher Vereinbarungen gemacht.

damit im Gegensatz zu den folgenden unmittelbaren Preisvorschriften, die direkt die Preiskalkulation zum Gegenstand haben. Unmittelbare Preisvorschriften wurden erstmalig durch die 1938 vom Reichskommissar für die Preisbildung erlassene "Verordnung über die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber"¹⁾²⁾ gegeben. Dieser Verordnung waren in Anlage beigefügt: die "Richtlinien für die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen" vom 15. November 1938³⁾ und die "Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber" vom 15. November 1938.⁴⁾

Der Sinn dieser Maßnahme war - wie aus Nr. 4 RPÖ gefolgert werden kann⁵⁾ - die Preisbildung für öffentliche Aufträge organisch an das bestehende Preisrecht anzupassen. Die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen sollte keinen Fremdkörper innerhalb der allgemeinen Preispolitik bilden.

Zu den einzelnen Teilen des Verordnungswerkes ist folgendes zu sagen.

-
- 1) Erstmals abgedruckt im Mitteilungsblatt des Reichskommissars für die Preisbildung vom 28. November 1938, später im RGBl I, S. 1623.
 - 2) Unberücksichtigt bleiben grundsätzlich hier und im folgenden die Preisvorschriften für Bauleistungen.
 - 3) Im folgenden mit der amtlichen Abkürzung RPÖ bezeichnet.
 - 4) Im folgenden mit der amtlichen Abkürzung LSÖ bezeichnet, wobei in dieser Arbeit die 1938 erlassenen LSÖ als LSÖ a.F. (d.h. alter Fassung) angesprochen werden.
 - 5) RPÖ Nr. 4 (Einhaltung der allgemeinen Preisvorschriften) lautet (auszugsweise):
 - (1) Die bestehenden Preisvorschriften (z.B. Preisstopverordnung) gelten auch bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber.
 - (2) Die öffentlichen Auftraggeber haben deshalb zu prüfen, ob der festzusetzende oder zu vereinbarende Preis sich im Rahmen dieser Vorschriften hält. Sie können überdies vom Lieferer eine schriftliche Erklärung des Inhalts verlangen, daß die Preisvorschriften eingehalten sind.

Durch die Verordnung selbst wurde die rechtliche Basis für die Anwendung der RPÖ und der LSÖ a.F. bei öffentlichen Aufträgen geschaffen. Die RPÖ bildeten eine Rahmenvorschrift mit den wichtigsten Grundsätzen der Preisbildung. Außerdem nannten sie die Voraussetzungen für die Anwendung der LSÖ a.F. Die LSÖ a.F. wiederum enthielten die einzelnen Vorschriften, die bei der Ermittlung von Selbstkostenpreisen für öffentliche Aufträge zu beachten waren. Da es sich hierbei um Normen handelte, die häufig einer Auslegung bedurften, wurde absichtlich die Bezeichnung "Leitsätze" gewählt.

Die Verordnung sowie die in Anlage beigelegten RPÖ (bzw. später VPÖ) und LSÖ a.F. galten bis zum 31. Dezember 1952. Zwischenzeitlich paßte man sie den Bedingungen der Kriegswirtschaft an. Im Jahre 1942 wurden einige Bestimmungen der LSÖ a.F.¹⁾ neu gefaßt. 1943 wurden die RPÖ von der VPÖ²⁾ abgelöst.

Die politischen und wirtschaftlichen Umwälzungen in Westdeutschland bzw. der Bundesrepublik Deutschland nach 1945 machten es notwendig, die preisrechtlichen Vorschriften für öffentliche Aufträge neu zu gestalten. Die Arbeiten wurden nach mehrjährigen Verhandlungen zwischen Vertretern des Bundeswirtschaftsministeriums, des Bundesfinanzministeriums und der Wirtschaft 1953 abgeschlossen. Die neuen Bestimmungen traten am 1. Januar 1954 in Kraft. Es handelt sich um die "Verordnung PR Nr. 30/53 über die Preise bei öffentlichen Aufträgen vom 21. November 1953"³⁾⁴⁾ nebst

-
- 1) Verordnung über die Änderung der Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber und der Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Bauleistungen für öffentliche Auftraggeber vom 12. Februar 1942 (RGBl I, S. 89). Die 1942 überarbeiteten LSÖ werden im folgenden als LSÖ n.F. (d.h. neuer Fassung) bezeichnet.
 - 2) Verordnung über die Preise bei öffentlichen Aufträgen vom 11. August 1943 (RGBl I, S. 482). Im folgenden mit der amtlichen Abkürzung VPÖ bezeichnet.
 - 3) Bundesanzeiger Nr. 244 vom 18.12.1953, S.1.
 - 4) Nachfolgend VPÖA genannt.

den in Anlage beigefügten "Leitsätzen für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten".¹⁾ Diese Fassung enthält nicht den Zusatz, den die LSÖ a.F. und n.F. aufwiesen: "bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber". Es wird nunmehr also darauf verzichtet, den Anwendungsbereich der "Leitsätze" auf Leistungen für öffentliche Auftraggeber zu beschränken. Somit ist es möglich, die "Leitsätze" zur Preisermittlung bei Leistungen für nichtöffentliche Auftraggeber zugrunde zu legen (z.B. zur Preisermittlung bei den Leistungen kartellmäßig zusammengeschlossener Unternehmen für private Kunden).

Worauf die mit der Neufassung der preisrechtlichen Vorschriften verbundenen Reformbestrebungen abzielen, umreißt die Präambel zur VPöA mit folgenden Worten:

"Um marktwirtschaftliche Grundsätze auf dem Gebiet des öffentlichen Auftragwesens verstärkt durchzusetzen, wird ..."

In ähnlichem Sinn äußert sich auch der Bundesminister für Wirtschaft in seinem Geleitwort zur VPöA:

"Durch die am 1. Januar 1954 in Kraft gesetzte Neuordnung des Preisrechts für öffentliche Aufträge soll auch auf diesem für die deutsche Wirtschaft bedeutungsvollen Tätigkeitsgebiet eine marktwirtschaftliche Ordnung Platz greifen ... Die Neuordnung dient in erster Linie dem Zwecke, die Selbstkosten als Bemessungsgrundlage für die Preise - soweit dies möglich ist - zurückzudrängen und statt dessen dem Marktpreis den absoluten Vorrang einzuräumen. ... Es muß das Ziel sein, daß für den Bereich des öffentlichen Auftragwesens der Grundsatz des Wettbewerbs sich ebenso sehr durchsetzt, wie dies gegenwärtig schon für den privaten Auftragsbereich der Fall ist."

1) Nachfolgend mit - der für den offiziellen Sprachgebrauch empfohlenen Abkürzung - "Leitsätze" bezeichnet.

Es ist an dieser Stelle aufschlußreich, die Grundsätze zu vergleichen, von denen man sich bei der Ausarbeitung der Preisbildungsvorschriften vor und nach dem 2. Weltkrieg leiten ließ.

Gemäß den 1938 und 1954 erlassenen Preisbildungsvorschriften sollten für öffentliche Aufträge grundsätzlich Marktpreise vereinbart werden. Der Reichskommissar für die Preisbildung betonte 1938 in einem Runderlaß,¹⁾ daß die Preisermittlung nach den LSÖ nicht die Regel sein dürfte; Preisvereinbarungen auf Grund von Selbstkosten sollten stets die Ausnahme bleiben.

Im gleichen Sinn äußerte sich der Bundesminister für Wirtschaft in seinem oben angeführten Geleitwort. Die betreffende Stelle seiner Ausführungen sei kurz wiederholt: "Die Neuordnung dient in erster Linie dem Zwecke, die Selbstkosten als Bemessungsgrundlagen für die Preise ... zurückzudrängen und statt dessen dem Marktpreis den absoluten Vorrang einzuräumen."

Die Zukunft wird zeigen, ob sich auch im Zuge einer verstärkten Aufrüstung die "marktwirtschaftlichen Grundsätze" so durchsetzen lassen, wie man es erwartet.

Abschließend ist noch der Zusammenhang der LSÖ a.F. und n.F. (bzw. der "Leitsätze") mit den Grundsätzen und Richtlinien aufzuzeigen, die die Neugestaltung der Kostenrechnung zum Gegenstand hatten. Es handelt sich zunächst um die 1939 vom Reichskommissar für die Preisbildung und vom Reichswirtschaftsminister erlassenen "Allgemeinen Grundsätze der Kostenrechnung".²⁾ Diese Grundsätze enthielten die Mindestforderungen, die an eine Kostenrechnung gestellt wurden. Unter Abschnitt I wurde der Zweck der Grundsätze wie folgt umrissen:

-
- 1) Runderlaß des Reichskommissars für die Preisbildung Nr. 134/38 vom 24. November 1938 betr. Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen (Mitteilungsblatt des Reichskommissars für die Preisbildung I Nr. 39, S.9).
 - 2) Erlaß des Reichswirtschaftsministers und des Reichskommissars für die Preisbildung vom 16. Januar 1939 betr. allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung (AGK) (Ministerialblatt für Wirtschaft, Berlin 1939, 39. Jg., Nr.2, Ausgabe A, S. 15-23.)

"Die 'Allgemeinen Grundsätze der Kostenrechnung' haben den Zweck, durch richtige Ausgestaltung und Auswertung der Kostenrechnung in den Betrieben die Wirtschaftlichkeit der Leistungserstellung zu steigern. Sie bilden die Grundlage für die Kostenrechnungsrichtlinien der Gruppen der Organisation der gewerblichen Wirtschaft (Richtlinien)."

Unter Abschnitt II der AGK wurden das Wesen und die Aufgaben der Kostenrechnung unter allgemeinen Gesichtspunkten abgegrenzt, unter Abschnitt III der Aufbau der Kostenrechnung behandelt. Um den Gruppen der Organisation der gewerblichen Wirtschaft die Entwicklung eigener Kostenrechnungsrichtlinien¹⁾ zu erleichtern, wurden zusätzlich zu den AGK verschiedene Regeln für die Kostenrechnung geschaffen. Sie sollten den Wirtschaftsgruppen als Muster für ihre brancheneigenen KRR dienen. Als erste erschienen 1942 die "Allgemeinen Regeln zur industriellen Kostenrechnung".

Aus den vorgelegten - zweigwirtschaftlichen - Entwürfen für Kostenrechnungsrichtlinien wählte man im Hinblick auf die kriegswirtschaftliche Bedeutung der eisen- und metallverarbeitenden Industrien die Vorschläge der Elektroindustrie und des sog. Metallblocks (Fahrzeug-, feinmechanische, optische und Luftfahrtindustrie) aus. Diese beiden Entwürfe faßte man zu einheitlichen Kostenrechnungsrichtlinien zusammen.²⁾ Die Ausarbeitung von Richtlinien für andere Branchen wurde durch die Kriegsereignisse verhindert.

Der Unterschied zwischen den LSÖ a.F. und n.F. einerseits und den AGK und KRR andererseits ist wie folgt zu charakterisieren.

1) Abgekürzt als KRR bezeichnet.

2) Sie wurden am 7. März 1942 vom Reichswirtschaftsminister und vom Reichskommissar für die Preisbildung genehmigt.

In den LSÖ a.F. und n.F. wurde im einzelnen bestimmt, wie ein Selbstkostenpreis zu kalkulieren war. Vorschriften über die formale Gestaltung des Rechnungswesens sind in ihnen nicht enthalten. Die AGK und die KRR bemühten sich dagegen um eine Vereinheitlichung der Kostenerfassung und der Kostenverrechnung (insbesondere in der statistischen Form des Betriebsabrechnungsbogens). LSÖ a.F. und n.F. und AGK bzw. KRR waren sowohl terminologisch als auch inhaltlich aufeinander abgestimmt.

Nach 1945 erwies es sich im Hinblick auf die Fortschritte in der Betriebswirtschaftslehre und den grundlegenden Wandel des Wirtschaftssystems als notwendig, die AGK und die KRR zu überarbeiten. Man versuchte daher, gleichzeitig mit der Neufassung der Preisbildungsvorschriften auch die AGK und die KRR der Entwicklung anzupassen.

Die Ergebnisse der Überarbeitung der AGK und der KRR stellen die "Grundsätze und Gemeinschaftsrichtlinien für das Rechnungswesen"¹⁾ dar. Im Hinblick auf den Unterschied zwischen diesen Gemeinschaftsrichtlinien und den "Leitsätzen" gelten die oben gemachten Ausführungen über das Verhältnis der AGK und KRR zu den LSÖ a.F. und n.F. sinngemäß.

Die "Grundsätze und Gemeinschaftsrichtlinien für das Rechnungswesen" haben keinen allgemeinverbindlichen Charakter. Es ist festzustellen, daß diese Grundsätze und Gemeinschaftsrichtlinien nur geringe Verbreitung fanden.

1) Grundsätze und Gemeinschaftsrichtlinien für das Rechnungswesen. Hrsg.: Bundesverband der Deutschen Industrie, Betriebswirtschaftlicher Ausschuß, Frankfurt 1951.

H A U P T T E I L

Begriff, Bemessung und Zurechnung der Gewinn-
vergütung in den LSÖ a.F. und n.F. und in den
"Leitsätzen"

I. Der Begriff des kalkulatorischen Gewinns im Preisrecht für öffentliche Aufträge

1. Der Begriff des kalkulatorischen Gewinns in der Fassung der LSÖ von 1938

Nach den LSÖ a.F. und n.F.¹⁾ bestimmte sich die zulässige Preisforderung für ausgeführte Aufträge der öffentlichen Hand nach den Selbstkosten und einem kalkulatorischen Gewinnzuschlag. Es wurde hierbei keine allgemeingültige Definition für den Begriff des kalkulatorischen Gewinns gegeben, sondern gesagt, was durch die Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn abgegolten werden sollte.

Mit der Festlegung des Gewinnbegriffs wurde Neuland betreten, denn der kalkulatorische Gewinn gehörte zu jenen betrieblichen Größen, die am wenigsten durchleuchtet waren. Selbst große Unternehmen pflegten - wie Sandig berichtet²⁾ - lediglich die Selbstkosten peinlich genau zu ermitteln und schlugen diesen dann einen Gewinnsatz zu. Häufig wurden die angewandten Zuschlagssätze auf Grund von Erfahrungswerten ermittelt. Die Anwendung dieser Gewinnzuschläge ist durchaus möglich bei der Kalkulation von marktgängigen Gütern. Liegen nämlich Marktpreise vor, so dient der kalkulatorische Gewinnzuschlag nur Vergleichszwecken, da sich der Gewinn aus der Differenz zwischen Marktpreis und Selbstkosten ergibt.

Stellt man den kalkulierten Gewinnzuschlag dem tatsächlich erzielten Gewinn gegenüber, so zeigt sich, ob sich die Erwartung des Unternehmers erfüllt hat oder nicht.

-
- 1) Den folgenden Ausführungen liegen die Gewinnvorschriften der LSÖ a.F. und n.F. zugrunde. (Diese Gewinnvorschriften werden auszugsweise im 2. Abschnitt der RPÖ wiederholt, um sie den Beschaffungsämtern nachdrücklich zur Kenntnis zu bringen.)
 - 2) Sandig C.: Das Risiko in der Kalkulation, insbesondere das Unternehmerwagnis nach LSÖ, in: Die Betriebswirtschaft, Stuttgart 1940, 33. Jg., Heft 10/11, vgl. S. 114.

Die Anwendung von Gewinnsätzen, die auf Grund von Erfahrungen ermittelt sind, entspricht weitgehend der Auffassung von Schmalenbach,¹⁾ der meint, es genüge in der Kalkulation, die Selbstkosten an Hand der betrieblichen Aufzeichnungen festzustellen, den Gewinnzuschlag aber nach den jeweiligen Marktverhältnissen zu bemessen. "Der Gewinnzuschlag neben der richtigen Selbstkostenrechnung ist das wesentlichste Mittel der Preispolitik, um den nach den Umständen besten Beschäftigungsgrad ... zu erreichen."²⁾

Gewinnzuschläge auf Grund von Erfahrungswerten können aber bei der kalkulatorischen Preisermittlung nicht zur Festlegung des angemessenen Gewinns verwendet werden. Solche Erfahrungswerte lassen sich nicht ausreichend nachweisen, um als Basis für die Bemessung eines so wichtigen Kalkulationselementes, wie es der Gewinn darstellt, zu dienen. Bei der Selbstkostenpreiskalkulation konnte der Gewinnzuschlag auch nicht Vergleichszwecken dienen, da ein Gewinnzuschlag auf Grund eines erzielten Gewinns (als Differenz zwischen Marktpreis und Selbstkosten) fehlte.

Es ist nunmehr der Begriff des kalkulatorischen Gewinns zu untersuchen. Als erster Gewinnbestandteil werden in Nr.50 (Begriff) LSÖ a.F. die Zinsen wie folgt erläutert:³⁾

-
- 1) Schmalenbach E.: Kostenrechnung und Preispolitik, a.a.O., vgl. S. 486. Bei dieser Auffassung stützt sich Schmalenbach darauf, daß Angebot und Nachfrage von ausschlaggebender Wichtigkeit für die Preisbildung sind und daß bislang noch keine brauchbaren Verfahren entwickelt wurden, die eine exakte Erfassung und Zurechnung des Gewinns in der Kalkulation gestatten.
 - 2) Ebenda S. 500.
 - 3) Bei der Besprechung der einzelnen Elemente des kalkulatorischen Gewinnes wird der Text der Vorschrift auszugsweise den jeweiligen Ausführungen vorangestellt. Die vollständige Originalfassung der den Begriff des kalkulatorischen Gewinns betreffenden Vorschriften findet sich in Anlage dieser Arbeit.

"Im kalkulatorischen Gewinn werden abgegolten:

- a) die angemessene Verzinsung des in dem Unternehmen arbeitenden betriebsnotwendigen (Eigen- und Fremd-) Kapitals."

Es erhebt sich die Frage, warum die Zinsen an erster Stelle genannt und damit als besonders wichtig herausgestellt werden. Nach Hess - Zeidler¹⁾ kann der "Ausgangspunkt dafür (für den kalkulatorischen Gewinnzuschlag nach LSÖ a.F. und n.F., d.Verf.) nur die für die Unternehmung im Rahmen der nationalen Wirtschaft angemessene Verzinsung ihres Eigenkapitals sein. Da aber vom Standpunkt der Preisbildung und aus allgemeinen betriebswirtschaftlichen Erwägungen in der Selbstkostenrechnung der Verzinsung des Fremdkapitals keine Sonderstellung eingeräumt werden kann, wird logischerweise die einheitliche Verzinsung von Eigen- und Fremdkapital ... zum Wesenskern des Gewinnbegriffs."

In diesen Ausführungen der beiden - halbamtlichen - Kommentatoren spiegeln sich zwei grundsätzliche in den Preisbildungsvorschriften vertretene Ansichten wider:

- 1) in den kalkulatorischen Zinsen wird kein Kosten-, sondern ein Gewinnbestandteil gesehen;
- 2) es wird bei der Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen nicht zwischen Eigen- und Fremdkapital unterschieden.

Mit der Auffassung, Zinsen seien ein Gewinnbestandteil, befand man sich damals nicht unbedingt im Widerspruch zu den in der Betriebswirtschaftslehre herrschenden Ansichten. Wie weiter oben gezeigt wurde,²⁾ war die Diskussion, ob der Zins Kosten- oder Gewinnbestandteil sei, noch nicht abgeschlossen. Nach der Vorschrift Nr. 50 a) LSÖ a.F. wurde es dem Auftragnehmer überlassen, ob er die kalkulatorischen Zinsen als Kosten oder als Gewinn verrechnete. Hess - Zeidler³⁾ unterstreichen diese Entscheidungsfreiheit ausdrücklich mit den Worten:

1) Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 3. Nachlieferung, III D S. 122a und 123.

2) Vgl. S. 14 ff dieser Arbeit.

3) Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 3. Nachlieferung, III D S. 124.

"Wenn für andere Zwecke der Selbstkostenrechnung in dieser die Kapitalverzinsung in der nach den LSÖ angemessenen Höhe vorweg verrechnet wird, bestehen keine Bedenken, dieses Verfahren in die Preiskalkulation nach den LSÖ zu übernehmen mit der logischen Folge, daß dann der kalkulatorische Gewinn um den entsprechenden Betrag zu vermindern ist."

Eine solche Entscheidungsfreiheit, wie sie der Auftragnehmer hinsichtlich der Verrechnung der Zinsen (unter den Kosten oder im Gewinn) besaß, wurde ihm bei der Errechnung der Zinsen nicht gewährt. Eigen- und Fremdkapital wurden mit dem gleichen kalkulatorischen Zinsfuß verzinst. Diese Gleichsetzung von Eigen- und Fremdkapital bei der kalkulatorischen Zinsrechnung löste in den an öffentlichen Aufträgen interessierten Wirtschaftskreisen Kritik aus. Zur Klärung dieses Problems muß erörtert werden, warum Eigen- und Fremdkapital bei der Errechnung der kalkulatorischen Zinsen gleichbehandelt werden.¹⁾

Hess - Zeidler äußern sich, wie bereits erwähnt, zu dieser Frage. Nach ihrer Ansicht können vom "Standpunkt der Preisbildung" und "aus allgemeinen betriebswirtschaftlichen Erwägungen" die Fremdkapitalzinsen nicht gesondert vergütet werden. Diese Ausführungen sind zu wenig konkret, um daraus eine stichhaltige Begründung für die gleiche Behandlung von Eigen- und Fremdkapital bei der Errechnung der kalkulatorischen Zinsen abzuleiten.

Michaelis - Rhösa äußern sich ebenfalls zur Anwendung eines einheitlichen Zinssatzes auf das Eigen- und Fremdkapital. Nach ihrer Meinung war die Überlegung maßgebend,²⁾

1) Da auch in den "Leitsätzen" die Gleichsetzung von Fremd- und Eigenkapital bei der Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen vorgeschrieben ist, erscheint es zweckmäßig, dieses Problem an dieser Stelle eingehend - auch unter Verwertung der entsprechenden Äußerungen der Kommentatoren zu den "Leitsätzen" - zu erörtern.

2) Michaelis H. - Rhösa C.A.: a.a.O., Lieferung März 1961, "Leitsätze" Nr. 43, S.2.

"daß es nicht angängig sei, einen Selbstkostenpreis zu differenzieren, je nachdem, ob das betreffende Unternehmen seine Erzeugung vorwiegend auf Eigen- oder auf Fremdkapitalbasis vornimmt. Eine nur die Fremdzinsen berücksichtigende Regelung hätte zu einer nicht zu rechtfertigenden Benachteiligung der vorwiegend mit Eigenkapital arbeitenden Unternehmen geführt".

Gegen diese Ansicht von Michaelis - Rhösa spricht zunächst, daß man auch in anderen Kalkulationsbereichen eine "Differenzierung" des Selbstkostenpreises erlaubt. So werden z.B. einem Auftragnehmer, der verkehrsfern zu seinen Lieferanten liegt, hohe Frachtkosten beim Materialbezug erstattet. Es ist deshalb zu fragen, warum nicht auch betriebsindividuelle Unterschiede im Verhältnis des Eigenkapitals zum Fremdkapital bei der Ermittlung der kalkulatorischen Zinsen berücksichtigt werden können.

Weiterhin ist zu der von Michaelis - Rhösa vertretenen Meinung zu bemerken, daß eine Benachteiligung der überwiegend mit Eigenkapital arbeitenden Auftragnehmer nicht zu erkennen ist. Ein Unternehmen mit relativ hohem Fremdkapitalanteil erhält eine höhere Zinsvergütung. Es muß diese aber an seine Kreditgeber abführen und bekommt somit keine höhere Zinsvergütung für sein Eigenkapital als ein Auftragnehmer, der vergleichsweise mehr Eigenkapital einsetzt.

Die in den erwähnten Kommentaren zu den Preisbildungsvorschriften enthaltenen Äußerungen zur einheitlichen Behandlung von Eigen- und Fremdkapital bei der Ermittlung der Zinsen vermögen nicht überzeugend diese Gleichsetzung zu begründen. Um diese Gleichbehandlung von Eigen- und Fremdkapital zu erklären, wird in Übereinstimmung mit der gegenwärtig vorherrschenden Auffassung in der Betriebswirtschaftslehre davon ausgegangen, daß kalkulatorische Zinsen Kostenbestandteil sind. Fremdkapitalzinsen stellen neutrale Aufwendungen dar und bleiben in der Kostenrechnung

unberücksichtigt. Anstelle der effektiv zu zahlenden Fremdkapitalzinsen werden in der Kostenrechnung die kalkulatorischen Zinsen auf das für die Leistungserstellung eingesetzte Fremdkapital verrechnet.

Das Eigenkapital gehört ebenso wie das Fremdkapital zum knappen Produktionsfaktor Kapital. Wenn das Eigenkapital entsprechend dem ökonomischen Prinzip verwendet werden soll, muß das Eigenkapital in der Kostenrechnung mit einem entsprechenden Wert angesetzt werden.¹⁾

Weiter oben wurde bereits darauf hingewiesen,²⁾ daß die Kostenrechnung eine Tageswertrechnung darstellt. Hierbei wird für die Bewertung der in Anspruch genommenen Kapitaldienste ein Zinssatz zugrunde gelegt, "der sich am gegenwärtigen Zinsfuß für langfristiges Kapital orientiert."³⁾

Da sich aber der Güterverzehr bei der Inanspruchnahme von Eigenkapital- und Fremdkapitaldiensten wesensmäßig nicht unterscheidet, ist dieser einheitlich zu bewerten. Dies bedeutet, daß das für die Leistungserstellung eingesetzte Eigen- und Fremdkapital in der Kostenrechnung mit dem gleichen Zinssatz verzinst werden muß. Hierauf weist auch Heinen hin, wenn er schreibt:⁴⁾ "In der Kostenrechnung wird das gesamte betriebsnotwendige Kapital mit einem einheitlichen Zinssatz verzinst..."

Diese für die Kostenrechnung festgestellten Grundsätze gelten unmittelbar auch für die kalkulatorische Preisermittlung, da diese nach den Prinzipien der Kostenrechnung erfolgt.

1) Vgl. S. 18 dieser Arbeit.

2) Vgl. S. 30 dieser Arbeit.

3) Heinen E.: a.a.O., S. 40.

4) Ebenda S. 40.

Die einheitliche Verzinsung von Eigen- und Fremdkapital, wie sie in den Preisbildungsvorschriften festgelegt wurde, war im übrigen nicht unbekannt.

Fischer¹⁾ weist darauf hin, daß es sich bereits vor Einführung der LSÖ a.F. in der Praxis eingebürgert hatte, das in den Lagerbeständen gebundene Kapital einheitlich zu verzinsen, gleichgültig, ob die betreffenden Lagervorräte durch Eigen- oder Fremdkapital finanziert sind. Von dem in den Lagerbeständen investierten Kapital wird unter Zugrundelegung des Zinsfußes für kurzfristiges Kapital ein Zinszuschlag errechnet und in die Kalkulation übernommen. Die Fremdkapitalzinsen für die in diesen Beständen gebundenen Mittel bleiben außer Ansatz. In den Preisbildungsvorschriften wurde dieser Grundsatz für alle im Betrieb gebundenen Kapitalien angewandt.

Es ist nunmehr das privatwirtschaftliche Unternehmerwagnis (bzw. Unternehmungswagnis, der Verf.) - als zweiter Gewinnbestandteil - zu erläutern. In Nr. 50 (Begriff) LSÖ a.F. wird hierzu ausgeführt:

"Im kalkulatorischen Gewinn werden abgegolten:

- a) ... das privatwirtschaftliche (Unternehmer-) Wagnis."

Das Entgelt für das privatwirtschaftliche Unternehmerwagnis (bzw. Unternehmungswagnis, der Verf.) wurde aus folgender Überlegung in den kalkulatorischen Gewinnzuschlag einbezogen. Jeder Unternehmer muß investieren, um das gesteckte wirtschaftliche Ziel zu erreichen. Er geht damit das Wagnis ein, das investierte Kapital einzubüßen oder es zu mehren. Es ist zunächst ungewiß, ob Gewinn oder Verlust realisiert wird. Der Gewinn ist das Entgelt dafür, das der Unternehmer Kapital einsetzt, obwohl ungewiß ist, zu welchem Ergebnis

1) Fischer G.: LSÖ Kosten und Preis, Leipzig 1941, vgl. S. 85.

sein Vorhaben führt. Auch bei der Durchführung eines öffentlichen Auftrages übernimmt der Unternehmer Risiken. Ein Teil dieser Risiken läßt sich zahlenmäßig erfassen und damit als kalkulatorische Einzelwagnis-Kosten bei der Kalkulation berücksichtigen. Für die verbleibenden - zahlenmäßig nicht erfaßbaren - Risiken muß dem Unternehmer ein Ausgleich gewährt werden. Diesen Ausgleich erhält der Auftragnehmer durch das Entgelt für das privatwirtschaftliche Unternehmungswagnis.

Als nächster Gewinnbestandteil ist nunmehr die Vergütung für bestimmte Ertragsteuern anzuführen. In Nr. 50 (Begriff) LSÖ ist folgendes vorgeschrieben:

"Im kalkulatorischen Gewinn werden abgegolten:

b) die auf a) entfallenden Ertragsteuern mit Ausnahme der Einkommen- und der Gewerbeertragsteuer."

Als Ertragsteuern wurden gemäß Nr. 54 (Ertragsteuern) LSÖ a.F.¹⁾ die auf die kalkulatorischen Zinsen für das betriebsnotwendige Kapital und die auf das Entgelt für

1) Nr. 54 (Ertragsteuern) LSÖ a.F. lautet:

"(1) Als Ertragsteuern werden nur die auf den gemäß Nr. 53 errechneten Gewinn entfallenden Körperschaft- und Kirchensteuern vergütet, soweit solche erhoben werden. Die Einkommensteuer bleibt unberücksichtigt.

(2) Die auf den so errechneten Gewinn bezogenen Steuersätze, ausgedrückt im Hundertsatz auf den Gewinn ohne Steuern (nicht im Hundertsatz vom Gewinn einschließlich Steuern), sind dabei nur in dem sich aus der jeweils letzten Ertragsteuerbilanz (Körperschaft- bzw. Einkommensteuerbilanz) ergebenden Wertverhältnis des Eigenkapitals zum Gesamtkapital anzusetzen.

(3) Bei der Errechnung des Wertverhältnisses sind beim Gesamtkapital die in Nr. 51 Abs.3 genannten zinsfreien Fremdkapitalien (es handelt sich hierbei um die Fremdkapitalbeträge, die dem Unternehmen entweder von Kunden oder im Rahmen des gewährten Zahlungszieles von Lieferanten zinsfrei zur Verfügung gestellt werden; der Verfasser) mit den ihnen in der Ertragsteuerbilanz zukommenden Werten abzusetzen."

das "privatwirtschaftliche (Unternehmer-) Wagnis" entfallenden Körperschaft- und Kirchensteuern anteilig¹⁾ erstattet, soweit solche erhoben wurden. Eine Verrechnung von Körperschaft- und Kirchensteuer innerhalb der Gemeinkosten war nicht zulässig, wie aus Nr. 24 (Nicht anrechenbare Kosten) LSÖ a.F.²⁾ hervorging.

Die Einkommensteuer blieb innerhalb der Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn unberücksichtigt, wie in den Nrn. 50 (Begriff) und 54 (Ertragsteuern) jeweils LSÖ a.F. festgelegt war. Da nach Nr. 24 (Nicht anrechenbare Kosten) LSÖ a.F. die Einkommensteuer auch innerhalb der Gemeinkosten nicht angesetzt werden durfte, bildete sie somit keinen Bestandteil des auf Grund der preisrechtlichen Vorschriften für öffentliche Aufträge ermittelten Preises.

Die Gewerbeertragsteuer war in Nr. 50 (Begriff) LSÖ a.F. ausdrücklich von den innerhalb der Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn abzugeltenden Ertragsteuern ausgenommen. Die Gewerbeertragsteuer wurde im Rahmen der Vergütung der Gewerbesteuer insgesamt (= Gewerbekapital-, Gewerbeertrag- und u.U. Lohnsummensteuer) erstattet, die

1) Es ist unter Hinweis auf Nr. 54 (Ertragsteuern) LSÖ a.F. darauf aufmerksam zu machen, daß nicht die gesamte auf die kalkulatorische Zinsen- und Wagnisvergütung entfallende Körperschaft- und Kirchensteuer erstattet wurde, sondern nur der Teil, der dem Anteil des Eigenkapitals am Gesamtkapital, abzüglich bestimmter zinsfreier Fremdkapitalien, entsprach. Aus diesem Grunde wird im Zusammenhang mit der Erstattung dieser beiden Ertragsteuern innerhalb der Gewinnvergütung von anteiliger Körperschaft- und Kirchensteuer gesprochen.

2) Nr. 24 (Nicht anrechenbare Kosten) LSÖ a.F. lautet auszugsweise:

"Nicht zu den Gemeinkosten gehören: Ertragsteuern (Einkommen- und Körperschaftsteuer, betriebliche Kirchensteuer, soweit diese nach dem Ertrag veranlagt wird)..."

innerhalb der Material-, Fertigungs-, Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten erfolgte.¹⁾

Es erhebt sich die Frage, ob dieser preisrechtlichen Behandlung der Körperschaft-, Kirchen-, Einkommen- und Gewerbesteuer zugestimmt werden kann.

Hierzu ist es erforderlich zu untersuchen, ob die vorgenannten vier Steuerarten Kostencharakter besitzen oder nicht. Mellerowicz hat sich mit dieser Frage näher befaßt. Er gelangt zu folgendem Ergebnis:

"Die staatliche Finanzwirtschaft knüpft gemäß dem Grundsatz der Steuerbemessung nach der Tragfähigkeit bei der Besteuerung an p o t e n t i e l l e und e f f e k t i v e E r f o l g s t a t b e s t ä n d e an. Die betriebswirtschaftliche Kostentheorie sieht dagegen in den Kosten p r o d u k t i o n s b e d i n g - t e n , n o r m a l e n G ü t e r v e r z e h r , berücksichtigt also bei der B e s t i m m u n g der Kosten den E r f o l g s t a t b e s t a n d nicht. Kosten können nur solche Aufwendungen sein, die mit einem betrieblichen Vorgang verknüpft sind, bei dessen Fortfall die Produktion oder die Produktionsrealisierung unmöglich werden. Kosten sind also nur die Steuern, die den B e t r i e b als solchen, seine P r o - d u k t i o n s m i t t e l oder b e t r i e b s - n o t w e n d i g e V o r g ä n g e treffen, demnach stets solche Tatbestände, in denen die Finanzwirtschaft einen p o t e n t i e l l e n E r f o l g vermutet."

-
- 1) In bezug auf die Material- und Fertigungsgemeinkosten wird auf Nr. 25 (Zugehörige Kostenarten) LSÖ a.F. verwiesen, wonach diese Gemeinkosten nach folgenden Kostenarten zu gliedern waren: "... i) Steuern, soweit sie den Fertigungsgemeinkosten zuzurechnen sind (Vermögenssteuer, Gewerbesteuer u.ä.) ..." Zu den Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten gehörten gemäß Nr. 27 (Zugehörige Kostenarten) LSÖ a.F. folgende Kostenarten: "... i) Steuern und öffentliche Abgaben (Vermögenssteuer, ... Gewerbesteuer u.ä.), soweit sie nicht anteilmäßig oder vollständig unter den Fertigungsgemeinkosten gemäß Nr. 25 i zu erfassen sind ..."
 - 2) Mellerowicz K.: Kosten und Kostenrechnung, Berlin 1957, dritte, veränderte Auflage, Band I, Theorie der Kosten, S. 88.

Betrachtet man unter diesen Gesichtspunkten die vier vor-
genannten Steuerarten, so wäre folgendes zu sagen.

Die Körperschaftsteuer¹⁾ stellt die Gewinnsteuer der
Körperschaften (Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und
Wirtschafts-genossenschaften, Versicherungsvereine auf Ge-
genseitigkeit u.dgl.m.) dar und ist gewinnbedingt. Wird
im Veranlagungszeitraum kein Gewinn erzielt, so entfällt
auch die Zahlung von Körperschaftsteuer. Damit handelt es
sich bei der Körperschaftsteuer um eine Steuer, deren Be-
messung an "effektive Erfolgstatbestände" anknüpft und
die deshalb keinen Kostencharakter besitzt. Vielmehr
handelt es sich bei der Körperschaftsteuer um eine neutrale
Aufwendung, die aus dem Gewinn zu decken ist. In diesem
Sinn äußert sich auch Heinen. Seiner Ansicht nach gehören
zu den neutralen Aufwendungen, die aus dem Gewinn zu be-
streiten sind, "z.B. Steuern, die vom Gewinn der Unter-
nehmung abhängig sind, wie die Körperschaftsteuer."²⁾

Somit erscheint die Abgeltung der anteiligen Körperschaft-
steuer innerhalb der Vergütung für den kalkulatorischen
Gewinn sachlich richtig. Hierbei wird davon ausgegangen,
daß dem Auftragnehmer die Körperschaftsteuer grundsätzlich
gesondert erstattet werden soll.

Es ist die Frage aufzuwerfen, ob es gerechtfertigt ist,
eine solche Voraussetzung zu machen oder nicht.

Durch die Vergütung der anteiligen Körperschaftsteuer
versucht man die Doppelbesteuerung des ausgeschütteten
Gewinns der Körperschaften zu mildern. So unterliegt bei-
spielsweise die von einer Aktiengesellschaft gezahlte
Dividende der Körperschaftsteuer (bei der Aktiengesell-
schaft) und der Einkommensteuer (beim Aktionär). Der
Gewinn einer Einzelfirma oder Personalgesellschaft ist
dagegen nur einkommensteuerpflichtig. Unter diesem

1) Diese Ausführungen gelten sinngemäß auch für die Kirchen-
steuer der Körperschaften, da sie von den gleichen Grund-
lagen wie die Körperschaftsteuer veranlagt wird.

2) Heinen E.: a.a.O., S. 39.

Gesichtspunkt erscheint die gesonderte Vergütung der anteiligen Körperschaftsteuer verständlich.

Zur Frage, ob die Einkommensteuer Kostencharakter besitze oder nicht, äußert sich Mellerowicz. Er schreibt:¹⁾

"Da die Einkommensteuer eine Subjektsteuer ist, hat sie zum Betrieb als solchen keine direkte Beziehung, sie ist reine Privatausgabe. Die Frage, ob die Einkommensteuer Kosten darstellt, könnte überhaupt nur hinsichtlich des Teiles des Unternehmereinkommens gestellt werden, der auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb, also auf den betrieblichen G e w i n n entfällt. Aber schon deswegen, weil die Einkommensteuer im wesentlichen g e w i n n b e d i n g t ist, kann sie keine Kostensteuer sein. Diese Feststellung ist g r u n d s ä t z l i c h e r Natur. Wird in einer Periode kein Gewinn erzielt, so ist auch aus Einkünften aus dem Gewerbebetrieb vom Unternehmer keine Einkommensteuer zu zahlen, mag der Betrieb im übrigen noch so viel produziert haben. Daher kann die Einkommensteuer niemals Kosten bilden."

Es handelt sich also bei der Einkommensteuer genauso wie bei der Körperschaftsteuer um eine Steuer, deren Bemessung an "effektive Erfolgstatbestände" anknüpft und deren Kostencharakter somit zu verneinen ist. Eine Notwendigkeit, die Einkommensteuer unter Hinweis auf die Vergütung der anteiligen Körperschaftsteuer ebenfalls als gesonderten Gewinnbestandteil zu erstatten, besteht nicht; denn die Einkommensteuer bewirkt keine Doppelbesteuerung bestimmter Rechtsformen.

1) Mellerowicz K.: Kosten und Kostenrechnung, a.a.O., S. 89.

Wesentlich andere Gesichtspunkte als bei der Körperschaft- und Einkommensteuer ergeben sich, wenn man die Kostennatur der Gewerbesteuer prüft. Die Gewerbesteuer wird vom Gewerbekapital, vom Gewerbeertrag und - wo diese erhoben wird - von der Lohnsummensteuer bemessen. Es liegt nahe, in Übereinstimmung hierzu die Gewerbesteuer in eine Gewerbekapital-, eine Gewerbeertrag und in eine Lohnsummensteuer zu unterscheiden und dann diese drei Steuerarten jeweils auf ihren Kostencharakter hin zu prüfen. Hiergegen wendet sich Mellerowicz. Nach seiner Meinung¹⁾ muß die Gewerbesteuer "trotz ihrer 3-fachen Bemessungsgrundlage mindestens in bezug auf 2 von ihnen als Ganzes betrachtet werden, was auch aus der einheitlichen Veranlagung von 2 Bemessungsgrundlagen hervorgeht (die Summe aus den Steuermeßbeträgen des Gewerbekapitals und des Gewerbeertrags bildet als einheitlicher Steuermeßbetrag die Grundlage für die Anwendung des einheitlichen Hebesatzes) ... Die Gewerbesteuer ist eine Objektsteuer und trifft nach dem Willen des Gesetzgebers in ihrer Gesamtheit den Gewerbebetrieb. Die Tatsache, daß für sie zwei bzw. drei Bemessungsgrundlagen herangezogen werden, ist zwar für die Höhe wichtig, trifft aber ihren Charakter nicht."

Mellerowicz gelangt dann zu dem Ergebnis, daß die Gewerbesteuer im vollen Umfang eine Kostensteuer darstellt.²⁾

1) Mellerowicz K.: Kosten und Kostenrechnung, a.a.O., S. 91 f.

2) Ebenda vgl. S. 92.

Fischer - Hess - Seebauer kommen zum gleichen Ergebnis. Sie bemerken zum Kostencharakter der Gewerbesteuer:¹⁾

"Die Gewerbeertragsteuer, die im Hinblick auf ihre Erhebungsgrundlage als gewinnabhängig angesehen werden könnte, bildet zusammen mit der Gewerbekapital- und Lohnsummensteuer die einheitliche Gewerbesteuer, durch die der Betrieb als solcher eine steuerliche Belastung erfährt. Sie wird daher in den LSÖ und überwiegend in der Praxis und Wissenschaft als Kostenbestandteil angesehen."

Zusammenfassend ist also festzustellen, daß die Gewerbesteuer trotz ihrer zwei bzw. drei verschiedenen Bemessungsgrundlagen als einheitliche Steuer aufzufassen ist, die den Betrieb als solchen trifft und deshalb Kostencharakter aufweist. Der in den LSÖ a.F. vorgeschriebenen Einbeziehung der Gewerbesteuer insgesamt in die Gemeinkosten kann somit zugestimmt werden.

1) Fischer J. - Hess O. - Seebauer G.: Buchführung und Kostenrechnung, Leipzig 1942, fünfte Auflage, S. 265 f.

Über die bisher genannten Gewinnbestandteile hinaus wurden außerdem nach Nr. 50 (Begriff) LSÖ a.F. im kalkulatorischen Gewinn noch abgegolten:

- c) Ausfuhrförderungszahlungen,
- d) öffentliche Spenden in angemessener Höhe.

Ausfuhrförderungszahlungen und öffentliche Spenden (in angemessener Höhe) durften bei Selbstkostenpreisen nicht in die Selbstkosten einbezogen werden. Durch die Erstattung der Ausfuhrförderungszahlungen und der öffentlichen Spenden innerhalb des Gewinnes wollte man vermeiden, daß Unternehmer bei der Durchführung von öffentlichen Aufträgen hinsichtlich der Gewinnvergütung benachteiligt werden. Denn, so bemerken Hess - Zeidler¹⁾, "ihre Gemeint sind die Ertragsteuern (gemäß Nr.50 b LSÖ a.F.), die Ausfuhrförderungszahlungen und die öffentlichen Spenden in angemessener Höhe, der Verf. 7 Nichteinrechnung in den Selbstkostenpreis nach den LSÖ a.F. würde Unternehmer, die öffentliche Aufträge ausführen, schlechter stellen als reine Rentenbesitzer."

Für diese Ansicht spricht folgendes. Ein Auftragnehmer hat gegenüber demjenigen, der sein Geld in festverzinslichen Anleihen u.dgl.m. anlegt, einen Anspruch auf ein Entgelt für das erheblich größere Wagnis, das er eingeht. Es ist unzumutbar für den Auftragnehmer, wenn dieses Entgelt durch zusätzliche Belastungen - verglichen mit den Zinserträgen eines Rentenbesitzers - geschmälert wird. Dem Wagnis, das der Auftragnehmer übernimmt, steht dann kein entsprechender geldlicher Ausgleich mehr gegenüber.

Die Vergütung der fünf Gewinnbestandteile - kalkulatorische Zinsen, Wagnisentgelt, bestimmte Ertragsteuern, Ausfuhrförderungszahlungen und öffentliche Spenden - war aber an eine Voraussetzung geknüpft. Die Kosten des Auftrag-

i) Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 3. Nachlieferung, III D S. 126.

nehmers durften nicht durch schuldhaft Unwirtschaftlichkeit überhöht sein. Bei Vorliegen dieses Tatbestandes wurde die in Nr. 56 (Ausnahmen) Abs.1 LSÖ a.F. vorgeschriebene Kürzung der Gewinnvergütung wirksam. Diese Bestimmung lautet:

"Bei schuldhafter Unwirtschaftlichkeit eines Betriebs ... hat der Auftragnehmer keinen Anspruch auf den vollen Ansatz eines Gewinnaufschlags nach vorstehenden Gesichtspunkten."

Die LSÖ a.F. enthielten aber nicht nur eine Vorschrift, die eine Kürzung, sondern auch eine, die eine Steigerung der Gewinnvergütung erlaubte. In Nr. 56 (Ausnahmen) Abs.2 LSÖ a.F. wurde hierzu folgendes festgelegt:

"Andererseits kann dem Auftragnehmer als Entgelt für besondere mit dem Auftrag verbundene Leistungen über die obenstehenden Vorschriften hinaus ein besonderer Gewinn in angemessener Höhe zugebilligt werden."

Die Möglichkeit, den kalkulatorischen Gewinnzuschlag nach oben oder nach unten zu berichtigen, brachte ein Moment der Reagibilität in die Selbstkostenrechnung. Die weiter oben aufgezählten fünf Gewinnbestandteile stellten gewissermaßen die objektiven Kalkulationselemente dar, zu denen nunmehr ein subjektives hinzukam.¹⁾

Die in Nr. 56 LSÖ a.F. enthaltene Regelung sollte verhindern, daß die Ermittlung des Selbstkostenpreises auf eine reine Addition von Kosten- und Gewinnelementen hinauslief, gleichgültig, welche unternehmerische Leistung jeweils erbracht wurde. Ein schematisch nach den Kosten

1) Zur Möglichkeit, den kalkulatorischen Gewinn durch Zu- oder Abschläge den individuellen Betriebsverhältnissen anzupassen, ist noch folgendes zu sagen. Wie die Erfahrung lehrt, werden Bestimmungen um so problematischer, je mehr sie dem Ermessen der die Rechtsnorm anwendenden Person Raum geben. Diese Feststellung gilt insbesondere für die Vorschrift Nr. 56 LSÖ a.F. Bei der Ausarbeitung der LSÖ a.F. bestand kein Zweifel über die Schwierigkeit, diese Vorschrift praktisch anzuwenden. Bezeichnenderweise wurde nämlich Nr. 56 LSÖ a.F. - wie bereits erwähnt - mit "Ausnahmen" überschrieben.

zuzüglich einer Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn ermittelter Preis ist nicht zwangsläufig ein angemessener Preis. Dieses Ziel wird um so eher erreicht, je mehr es gelingt, den Preis durch Einbeziehung weiterer preisbestimmender Momente - Gewinnkürzung bei schuldhafter Unwirtschaftlichkeit oder Gewinnerhöhung bei besonderer Leistung - elastisch zu gestalten. Der Grundsatz der Vorschrift Nr. 56 LSÖ a.F. wurde aus ähnlichen Vorgängen im freien Wettbewerb abgeleitet. In ihm bilden sich auf die Dauer für gleichartige Leistungen einheitliche Preise. Der Unternehmer, der die gleiche Leistung zu einem Selbstkostenpreis erbringen kann, der unter dem einheitlichen Preis liegt, erhält einen zusätzlichen Gewinn, eine Differentialrente. Umgekehrt verweigert der Markt den Ersatz aller jener Kosten, um die ein Anbieter - z.B. durch Unwirtschaftlichkeit - den einheitlichen Preis überschreitet.¹⁾

Die Gründe, die die Vergütung einer Leistungsprämie preisrechtlich angebracht erscheinen lassen, können nicht erschöpfend aufgezählt werden. Zur Veranschaulichung seien erwähnt: rasche Umstellung der Erzeugung auf die Wünsche der Beschaffungsämter, vorzeitige Lieferung u.ä.m.

1) In der vorliegenden Betrachtung wurde die Differentialrente gleichrangig neben die sonstigen Gewinnbestandteile gestellt. Sie ist aber dann anders zu behandeln als die sonstigen Gewinnbestandteile, wenn eine Vorkalkulation erstellt werden soll. Die Differentialrente scheidet, wie Seischab (vgl. Seischab H.: Kalkulation und Preispolitik, Leipzig 1944, S. 133) bemerkt, für die Selbstkostenpreisrechnung aus, wobei Seischab unter Selbstkostenpreisrechnung die Vorkalkulation versteht. Die Differentialrente ergäbe sich nur aus dem Vergleich mit den Selbstkostenpreisen der schlechter arbeitenden Konkurrenzbetriebe und könne erst im Markt bei einheitlichen Preisen für gleichartige Leistungen verschiedener Betriebe in Erscheinung treten.

Welche Vergütung für eine Mehrleistung im Einzelfall angemessen ist, kann - wie Hess - Zeidler¹⁾ betonen - der Auftraggeber auf Grund seiner umfassenden Marktübersicht besser als der Auftragnehmer beurteilen. Praktisch ergibt sich die Höhe der Leistungsrente in der Regel aus einem Kompromiß zwischen den beiden Vertragspartnern, sollen die Interessen des Auftragnehmers nicht vernachlässigt werden.

1940 schränkte der Reichskommissar für die Preisbildung durch einen Erlaß²⁾ die Gewährung eines Leistungsgewinns insofern ein, als er sich von Fall zu Fall die endgültige Entscheidung vorbehielt.

Abschließend sind noch die Leistungsgewinne zu besprechen, die dadurch entstehen, daß mehrere Auftragnehmer gleichartige Erzeugnisse zu einem einheitlichen Preis der öffentlichen Hand liefern. In Nr. 8 (Einheitliche Preise) RPÖ wird hierzu folgendes bestimmt:

"(1) Wenn nicht besondere Gründe ein anderes Vorgehen erfordern, ist bei Vergebung und bei geteilter Vergebung an mehrere Auftragnehmer für Leistungen der gleichen Art der gleiche ... Preis zu vereinbaren.

(3) ... Grundsätzlich ist anzustreben, der Preisbildung einen mittleren Wert der Selbstkostenpreise zugrunde zu legen."³⁾

1) Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 8. Nachlieferung, IIID vgl.S.131 l.

2) Runderlaß des Reichskommissars für die Preisbildung vom 15. Februar 1940 betr. Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen nach den Bestimmungen der Kriegswirtschaftsverordnung - X 32 - 900 - (Mitteilungsblatt des Reichskommissars für die Preisbildung I, Nr.7).

3) Vgl. hierzu auch S. 167 ff dieser Arbeit.

In den RPÖ wurde also vorgeschrieben, für Erzeugnisse der gleichen Art einheitliche Preise zu vergüten. Diese Bestimmung war in die RPÖ eingefügt im Hinblick auf die Preisbildung für gleichartige Erzeugnisse im freien Wettbewerb. In ihm erhalten - wie weiter oben bereits erwähnt - mehrere Hersteller für gleichartige Erzeugnisse nach einer "Anpassungszeit" gleich hohe Preise. Jeder Unternehmer, der mit seinem Selbstkostenpreis den Marktpreis unterschreitet, erlangt unabhängig von seinem sonstigen Gewinn eine Differentialrente entsprechend seinem Kostenvorsprung.

Für die Aufnahme der Vorschrift über einheitliche Preise für gleichartige Erzeugnisse sprach ferner, daß es für die Auftragnehmer unverständlich gewesen wäre, für gleichartige Produkte unterschiedliche Preise zu erhalten.¹⁾

Außerdem zielte die Regelung in Nr. 8 RPÖ darauf ab, das Leistungsstreben der Unternehmen - angesichts des damit verbundenen sichtbaren Erfolgs - zu fördern. Denn jeder Auftragnehmer wird unter diesen Umständen sich bemühen, laufend den Produktionsprozeß zu rationalisieren, um in den Genuß einer möglichst hohen Differentialrente zu gelangen.

Die vorstehenden Ausführungen über den Leistungsgewinn dürften zunächst genügen; denn es handelte sich an dieser Stelle lediglich darum, seinen Begriff und seine Bedeutung innerhalb des kalkulatorischen Gewinns zu umreißen. Die besondere Problematik des Leistungsgewinns wird weiter unten eingehend erörtert werden.²⁾

1) Die Öffentlichkeit und vor allem der "Rechnungshof des Deutschen Reiches" hätten an einem solchen Preisgebaren der öffentlichen Hand Anstoß genommen. Sie hätten nicht verstanden, warum von den Beschaffungsämtern unterschiedliche Preise für gleichartige Produkte bewilligt worden wären.

2) Siehe S. 152 ff dieser Arbeit.

Bei der Betrachtung des kalkulatorischen Gewinns blieb bisher der Unternehmerlohn unberücksichtigt. Er wird in Übereinstimmung mit den Preisbildungsvorschriften als Kosten- und nicht als Gewinnelement angesehen. Nach Nr. 27 Abs.2 a LSÖ a.F.¹⁾ gehörte nämlich der kalkulatorische Unternehmerlohn zu den Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten.

Es ist nunmehr zu fragen, ob tatsächlich alle Bestandteile des kalkulatorischen Gewinns nach den LSÖ a.F. eindeutig Gewinncharakter besitzen. Hierzu ist zunächst zu sagen, daß der kalkulatorische Gewinn nach den LSÖ a.F. Bestandteile aus den Bereichen des Gewinns, der Kosten und der neutralen Aufwendungen umfaßt. Dies ist näher zu erläutern.

Die kalkulatorischen Zinsen weisen nach der gegenwärtig in der Betriebswirtschaftslehre überwiegenden Ansicht Kostencharakter auf.²⁾

Die Ausfuhrförderungsabgabe stellt ebenfalls einen Kostenbestandteil dar, wie Hess - Zeidler betonen:³⁾

"Es bestanden sicher von vornherein betriebswirtschaftliche Bedenken dagegen, Aufwendungen wie die Ausfuhrförderungsabgabe als Gewinnbestandteil zu bezeichnen, obwohl sie betriebswirtschaftlich unzweifelhaft Kostencharakter besitzen."

1) Nr. 27 (Zugehörige Kostenarten) Abs.2 a LSÖ a.F. lautet auszugsweise:

"Zu den Verwaltungs- und Vertriebs-(gemein-)kosten ... gehören im wesentlichen folgende Kostenarten:

1) Gehälter, soweit sie nicht unter Fertigungsgemeinkosten bereits verrechnet sind. (Als Gehalt ist bei Einzelkaufleuten und Personalgesellschaften auch der Unternehmerlohn für die ohne feste Entlohnung im Betriebe tätigen Unternehmer und mitarbeitenden Angehörigen zu verrechnen ...)"

2) Vgl. S. 14 ff dieser Arbeit.

3) Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 3. Nachlieferung, III D S. 126.

Ob Spenden zu den Kosten gehören oder als neutrale Aufwendungen anzusehen sind, hängt vom Zweck ab, der mit den Spenden verfolgt wird. Dienen sie dem Betriebszweck, dann ist der Kostencharakter der Spenden zu bejahen. Wird dagegen für den Neubau einer Kirche oder zur Behebung von Katastrophenschäden gespendet, dann stellen diese Beträge keine Kosten, sondern neutrale Aufwendungen dar. In ähnlichem Sinne äußern sich auch Daub - Naschold. Sie fügen jedoch hinzu,¹⁾ daß man im Einzelfall prüfen müsse, "ob eine Spende, z.B. für einen wissenschaftlichen Zweck, nicht doch mittelbar dem Betriebszweck dient und dann ihr Kostencharakter anzuerkennen wäre."

Bei den Ertragsteuern, die innerhalb des kalkulatorischen Gewinns angesetzt werden dürfen, handelt es sich - wie bereits oben dargelegt wurde²⁾ - um keine Kosten, sondern um neutrale Aufwendungen, die aus dem Gewinn zu decken sind.

Das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis soll als Gewinnbestandteil angesehen werden.³⁾

Mit der in Nr. 50 LSÖ a.F. gegebenen Definition des kalkulatorischen Gewinns wurde zum ersten Male versucht, dieses Kalkulationselement begrifflich abzugrenzen. Bei der Anwendung dieser Vorschrift sammelte man Erfahrungen. Sie zeigten, daß die in Nr. 50 LSÖ a.F. erfolgte Festlegung des Begriffs des kalkulatorischen Gewinns nicht voll befriedigte und daß eine Überarbeitung erforderlich war. Damit mußte die grundsätzliche Frage entschieden

1) Daub W. - Naschold R.: a.a.O., Lieferung Dezember 1951, BaupreisVO (Erläuterung) III 2 S. 124.

2) Vgl. S. 51 ff dieser Arbeit.

3) Vgl. S.107 ff dieser Arbeit.

werden, ob die betreffenden Kosten oder Aufwendungen weiterhin direkt im Gewinnzuschlag zu berücksichtigen oder aus dem Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis¹⁾ gedeckt werden sollen. Bei Abgeltung aus der Vergütung für das allgemeine Unternehmungswagnis werden die betreffenden Kosten und Aufwendungen nur indirekt berücksichtigt, d.h. insofern, als sie die Höhe des Wagnisentgeltes beeinflussen.

Es ist nunmehr zu erörtern, welche Neufassung man dem Begriff des kalkulatorischen Gewinns gab.

1) Hinzuzurechnen sind die kalkulatorischen Zinsen, soweit sie die tatsächlichen Fremdkapitalzinsen übersteigen.

2. Der Begriff des kalkulatorischen Gewinns in der Fassung der LSO von 1942

Bei der Überarbeitung der LSO n.F. in 1942¹⁾ wurde, wiederum in Nr. 50, der Begriff des kalkulatorischen Gewinns wie folgt festgelegt:

- "(1) Im kalkulatorischen Gewinn werden abgegolten:
 - a) die angemessene Verzinsung des betriebsnotwendigen Kapitals (kalkulatorische Zinsen),
 - b) das allgemeine Unternehmerwagnis,
 - c) Mehrleistung (Leistungsgewinn).
- (2) Gewinnabhängige Steuern (Einkommen-, Körperschaft- und Kirchensteuer) werden nicht gesondert abgegolten. Die Gewerbesteuer gehört, auch soweit sie vom Gewinn abhängig ist, zu den Kosten."

Die Neufassung des Gewinnbegriffs läßt erkennen, daß nunmehr die gesonderte Abgeltung einzelner Kosten oder Aufwendungen im kalkulatorischen Gewinn nicht mehr möglich war. Bei einem Vergleich des Begriffs des kalkulatorischen Gewinns in seiner alten und in seiner neuen Fassung ergibt sich folgendes.

Die Ertragsteuer (anteilige Körperschaft- und Kirchensteuer) erschienen nicht mehr als gesonderte Gewinnbestandteile. Da diese Ertragsteuern auch gemäß Nr. 24 (Nicht zu den Gemeinkosten gehörende Aufwendungen) LSO n.F.²⁾ nicht in die Gemeinkosten einbezogen werden durften, stellten diese Ertragsteuern keine gesonderten Preisbestandteile mehr dar. Diese Ertragsteuern sind nach der Erläuterung von Hess - Zeidler³⁾ "wie bereits bisher die Einkommensteuer, aus dem Gewinn zu bestreiten, der dem Unternehmen als Zins, Unternehmerwagnis und gegebenenfalls Leistungs-

1) Vgl. S. 38 Fußnote 1 dieser Arbeit.

2) Nr. 24 (Nicht zu den Gemeinkosten gehörende Aufwendungen) LSO n.F. lautet auszugsweise:

"Zu den Gemeinkosten gehören nicht: Einkommen-, Körperschaft- und Kirchensteuer ..."

3) Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 3. Nachlieferung, III D S. 121 f.

gewinn gewährt wird... Die Körperschaftsteuer wird demnach der Einkommensteuer, die Kirchensteuer der Körperschaft der Kirchensteuer der natürlichen Personen, die bisher ebensowenig wie die Einkommensteuer kalkulierbar war, gleichgestellt."

Der - halboffizielle - Kommentar von Hess - Zeidler enthielt keine Erklärung dafür, warum die anteilige Körperschaft- und Kirchensteuer nicht mehr als gesonderte Gewinnbestandteile vergütet wurden. Maßgebend dafür, daß die anteilige Körperschaft- und Kirchensteuer nicht mehr gesondert innerhalb der Gewinnvergütung angesetzt werden durften, war offensichtlich die Überlegung, abgesehen vom Leistungsgewinn, ein pauschales Gewinnentgelt zu gewähren, aus dem dann u.a. die Ertragsteuern zu bestreiten waren.

Vergleicht man im Hinblick auf die Abgeltung der Körperschaft- und Kirchensteuer die LSÖ a.F. mit den LSÖ n.F., so befriedigt die ursprüngliche Regelung mehr als die neue; denn durch die gesonderte Erstattung von anteiliger Körperschaft- und Kirchensteuer innerhalb der Gewinnvergütung wird eine Benachteiligung von Körperschaften infolge Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne teilweise ausgeglichen. Die Bedenken gegen die neue Regelung verstärken sich noch, wenn man berücksichtigt, daß zugleich mit der Verordnung über die Änderung der LSÖ a.F. auch die 1. Bekanntmachung LSÖ LSÖG¹⁾ erlassen wurde, in der bestimmte Wagnissätze festgelegt waren, die für alle Rechtsformen gleichermaßen als verbindlich galten.

1) Vgl. hierzu S. 72 Fußnote 2 dieser Arbeit.

Die Einkommensteuer blieb auch weiterhin gemäß Nr. 50 (Begriff) LSÖ n.F. innerhalb des Gewinnentgelts und gemäß Nr. 24 (Nicht zu den Gemeinkosten gehörende Aufwendungen) LSÖ n.F.¹⁾ im Rahmen der Gemeinkosten außer Ansatz. Dies entspricht der Regelung in den LSÖ a.F. Deshalb darf auf die oben gemachten Ausführungen zur preisrechtlichen Behandlung der Einkommensteuer und den anschließenden Überlegungen dazu verwiesen werden.²⁾

Die Verrechnung der Gewerbesteuer erfuhr durch die Neufassung der LSÖ ebenfalls keine Änderung und erfolgte nach wie vor innerhalb der Gemeinkosten. Aus diesem Grunde gelten die oben gegebenen Erläuterungen zur preisrechtlichen Behandlung und zum Kostencharakter der Gewerbesteuer an dieser Stelle sinngemäß.³⁾

Die Ausfuhrförderungsumlage büßte ebenfalls den Charakter eines besonderen Gewinnbestandteils ein. Man erkannte damit die Einwände gegen die Einbeziehung dieser Abgabe in den Gewinn als berechtigt an. Im Gegensatz zu den übrigen bis 1942 gesondert vergüteten Gewinnbestandteilen durfte aber diese Abgabe weiterhin - allerdings unter den Kosten - direkt abgegolten werden. Diese Abgabe sollte,

1) Vgl. hierzu S. 66 Fußnote 2 dieser Arbeit.

2) Vgl. hierzu S. 51 ff dieser Arbeit.

3) Vgl. hierzu S. 51 ff dieser Arbeit.

wenn sie vom Umsatz bemessen wird, in die "Sonstigen Sonderkosten" (Nr. 49 LSÖ n.F.)¹⁾, in allen anderen Fällen in die Gemeinkosten einbezogen werden.

Der Ansatz öffentlicher Spenden als besonderer Gewinnbestandteil war nicht mehr zulässig, gleichgültig, ob diese Spenden neutrale Aufwendungen oder Kosten darstellten, sie waren nunmehr stets aus dem Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis zu decken. Der Fortfall der gesonderten Vergütung der öffentlichen Spenden war gerechtfertigt. Auch ein Unternehmer, der einen privaten Auftrag ausführte, hatte diese Spenden aus dem Gewinn zu decken. Es ist nicht einzusehen, warum im Hinblick auf die öffentlichen Spenden ein Unternehmer, der öffentliche Aufträge durchführt, bevorzugt werden sollte gegenüber einem, der private Aufträge ausführt.

Erweitert wurde dagegen der Begriff des kalkulatorischen Gewinns durch die Einbeziehung des Leistungsgewinns. Er rückte damit neben den kalkulatorischen Zinsen und dem Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis gewissermaßen zum "gleichberechtigten" Bestandteil des kalkulatorischen Gewinns auf. Es handelte sich hierbei dem Wesen nach um den Leistungsgewinn, der in den LSÖ a.F. z u s a m m e n mit der Minderleistung in Nr.56 (Ausnahmen) geregelt war. In der geänderten Fassung der LSÖ enthielt Nr. 56 ausschließlich die näheren Einzelheiten des Leistungsgewinns. Sie lautete nunmehr:

"Hat der Auftragnehmer bei der Durchführung des Auftrages besondere Leistungen vollbracht, so ist ihm ein Entgelt für Mehrleistungen zu gewähren (Leistungsgewinn) ..."

1) Zu diesem Zweck wurde Nr. 49 LSÖ a.F. um folgenden Satz ergänzt:

"Als Sonderkosten können auch die Ausfuhrförderungszahlungen angesetzt werden."

Da die Vergütung für die Mehrleistung in einer eigenen Vorschrift geregelt wurde, erwies es sich als zweckmäßig, auch für die Gewinnkürzung bei Minderleistung eine eigene Vorschrift zu schaffen, nämlich Nr. 57, die folgenden Wortlaut hatte:

"Bei Unwirtschaftlichkeit eines Betriebes ... ist ein Abschlag vom Selbstkostenpreis vorzunehmen (Abschlag für Minderleistung). Der Abschlag ist nicht auf den Gewinn beschränkt."

Die Bedeutung der Neufassung bestand darin, daß sich der Abschlag für Minderleistung nunmehr auch auf die Selbstkosten erstrecken konnte.

Im Gegensatz zur Nr. 50 LSÖ a.F. blieb die Vorschrift Nr. 8 RPÖ - einheitliche Preise für gleichartige Leistungen - bei der teilweisen Überarbeitung der LSÖ a.F. in 1942 unverändert. Diese Vorschrift erhielt erst eine neue Fassung, als 1943 die RPÖ durch die VPÖ ersetzt wurden. In der VPÖ wurde unter § 6 (Selbstkostenpreis) Abs.2 folgendes hinsichtlich einheitlicher Preise für gleichartige Leistungen bestimmt:

"Bei Vergebung an mehrere Auftragnehmer soll für gleiche Leistungen der gleiche Preis vereinbart werden. ... Der Preisbildung soll der Selbstkostenpreis eines guten Betriebes zugrunde gelegt werden."

Es wurden also auch weiterhin für gleichartige Leistungen gleich hohe Preise vorgesehen. Allerdings mit dem Unterschied, daß nunmehr einheitliche Preise vereinbart werden "sollten" und nicht mehr "mußten", wie es Nr. 8 RPÖ vorschrieb. Der Anwendungsbereich von § 6 VPÖ war damit von vornherein enger als der von Nr. 8 RPÖ.

Umgekehrt verschärfte man aber auch die Bestimmung. Der einheitliche Preis sollte nicht mehr nach dem mittleren Wert der Selbstkostenpreise, sondern nach dem Selbstkostenpreis

eines guten Betriebes ermittelt werden. Durch die Zugrundelegung der Selbstkostenpreise eines guten Betriebes sollten die Auftragnehmer zur Leistungssteigerung angespornt werden. Verglichen mit der ursprünglichen Regelung ergab sich nunmehr ein niedrigerer einheitlicher Preis. Die damit verbundene Schrumpfung der Differentialrente war nur zu vermeiden, wenn sich die Betriebe bei der Durchführung von Aufträgen zu einheitlichen Preisen stärker als bisher darum bemühten, die Kosten zu senken.

Die Vorschrift: gleicher Preis für gleichartige Leistungen ließ sich jedoch häufig nur schwer anwenden, wenn sich nämlich die Betriebe strukturell voneinander unterschieden, z.B. durch den Standort, die Betriebsgröße. Dadurch ergaben sich kostenmäßige Abweichungen, die die Bildung eines einheitlichen Preises nicht zuließen. Die Betriebe unterschieden sich aber auch nicht so stark voneinander, daß nur individuelle Selbstkostenpreise möglich gewesen wären. Man konnte Gruppen von Betrieben mit ähnlicher Kostenstruktur zusammenstellen, die dann jeweils für sich - unter sorgfältiger Abwägung aller Kostenbestimmungsgründe - einen einheitlichen Preis für ihre gleichartigen Leistungen zugebilligt erhielten, Gruppenpreis genannt. Stimmte jedoch die Mehrzahl der betreffenden Betriebe in ihren Selbstkosten - für die gleichartige Leistung - weitgehend überein,¹⁾ dann wurde für diesen größeren Kreis

1) Im Laufe der Kriegswirtschaft näherten sich die Betriebe, die gleichartige Leistungen erbrachten, kostenmäßig fortschreitend einander an. Dies ergab sich aus den allgemeinen Maßnahmen zur Leistungssteigerung, durch gleiche Preise für Zulieferungen, durch Angleichung der Arbeitsverfahren u.ä.m.

von Betrieben ein gleicher Preis festgesetzt und als Einheitspreis¹⁾ bezeichnet.

Mit der Ermittlung der Gruppen- und Einheitspreise betraute man einen Arbeitsstab, der organisatorisch dem ehemaligen Reichsminister für Bewaffnung und Munition zugeordnet war. Dem Wesen nach handelte es sich bei den Gruppen- und Einheitspreisen um Preise mit öffentlich-rechtlichem Charakter, durch den Auftraggeber und -nehmer gebunden waren. Die Einführung eines Gruppen- oder Einheitspreises bewirkte - genauso wie bei gleichen Preisen für gleichartige Leistungen gemäß Nr. 8 RPÖ bzw. § 6 VPÖ -, daß jeder Betrieb, der mit seinem Selbstkostenpreis den festgelegten Preis unterschritt, eine Differentialrente erzielte, während er im umgekehrten Fall mit Verlust arbeitete.

Es erhebt sich nunmehr die Frage, ob sich durch die Neufassung von Nr. 50 und Nr. 56 LSÖ a.F. sowie Nr. 8 RPÖ für den Auftragnehmer eine Erhöhung oder eine Verminderung der Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn ergibt.

Ein Vergleich der ursprünglichen mit den geänderten Vorschriften zeigt eine nicht unbeträchtliche Kürzung der Gewinnvergütung. Der Reichskommissar für die Preisbildung wollte diese Verringerung der Gewinnvergütung ausgleichen. Er verfügte deshalb,²⁾ das allgemeine Unternehmungswagnis nicht nur in einem v.H.-Satz vom betriebsnotwendigen Vermögen, sondern zusätzlich auch in einem v.H.-Satz vom Umsatz

1) Die näheren Einzelheiten wurden in VPÖ § 4 (Einheits- oder Gruppenpreise) wie folgt festgelegt:

(1) Preise, die vom Reichskommissar für die Preisbildung oder von den von ihm ermächtigten Stellen nach seinen Grundsätzen als "Einheits- oder Gruppenpreise" festgesetzt worden sind, entsprechen dem Gebot der §§ 2 und 3.
(2) Einheits- oder Gruppenpreise für Rüstungsleistungen (Anordnung über Einheits- oder Gruppenpreise vom 19.9.1942, Deutscher Reichsanzeiger und Preuß. Staatsanzeiger Nr. 127) werden vom Arbeitsstab Gruppenpreise beim Reichsminister für Bewaffnung und Munition ermittelt und vom Reichskommissar für die Preisbildung festgesetzt.

2) Bekanntmachung von Richtsätzen für die Bemessung des kalkulatorischen Gewinnes nach den LSÖ und LSBÖ (1. Bekanntmachung LSÖ, LSBÖ) vom 12. Februar 1942 (Reichsanzeiger Nr. 51 vom 2. März 1942).

abzugelten. Zugleich wurde damit angestrebt, das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis nicht mehr ausschließlich vom Kapital, sondern auch von der Leistung zu bemessen.

Obwohl der Reichskommissar für die Preisbildung die Heranziehung einer weiteren Bemessungsbasis erlaubte, verminderte sich die Gewinnvergütung nach dem neuen Errechnungsverfahren. Hess - Zeidler¹⁾ wiesen dies an Hand praktischer Beispiele überzeugend nach. Hierbei wurden entsprechend der 1. Bekanntmachung LSÖ/LSBÖ für die kalkulatorischen Zinsen ein Satz von 4,5 % vom betriebsnotwendigen Kapital und für das Wagnisentgelt ein Satz von jeweils 1,5 v.H. vom betriebsnotwendigen Vermögen und vom Umsatz unterstellt, wobei der letzte Satz auf 4,5 v.H. des betriebsnotwendigen Vermögens höchstens begrenzt war. Außerdem wurde davon ausgegangen, daß es sich um ein körperschaftsteuerpflichtiges Unternehmen handelt, wobei der Anteil des Eigenkapitals am Gesamtkapital einmal 100 v.H. und zum anderen 75 v.H. beträgt. Wird die Gewinnvergütung gemäß den LSÖ a.F. ermittelt, so zeigen sich - jeweils bezogen auf RM 100,- betriebsnotwendiges Kapital - Gewinnsätze von 10,6250 v.H. (Eigenkapital = 100 v.H. des Gesamtkapitals) und von 9,5625 v.H. (Eigenkapital = 75 v.H. des Gesamtkapitals). Demgegenüber sinken diese Sätze auf 3,9688 v.H. (Eigenkapital = 100 v.H. des Gesamtkapitals) und auf 4,7188 v.H. (Eigenkapital = 75 v.H. des Gesamtkapitals), wenn die Gewinnvergütung gemäß den LSÖ n.F. ermittelt wird. Auf Grund dieses Vergleichs zeigt sich also, daß die Ermittlung gemäß den LSÖ n.F. eine niedrigere Gewinnvergütung ergibt als die Ermittlung gemäß den LSÖ a.F.

1) Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 6. Nachlieferung, III E vgl.S.134 ff.

3. Der Begriff des kalkulatorischen Gewinns in den "Leitsätzen"

Die politischen und wirtschaftlichen Umwälzungen nach 1945 einerseits und die Fortschritte in der Betriebswirtschaftslehre andererseits ließen eine Überarbeitung der Preisbildungsvorschriften ratsam erscheinen.

Angesichts der inzwischen allgemein verbreiteten Erkenntnis von der Kostennatur der kalkulatorischen Zinsen entschloß man sich, die Ansicht, daß kalkulatorische Zinsen einen Gewinnbestandteil darstellen, fallenzulassen. Mit der Frage, ob kalkulatorische Zinsen Kosten- oder Gewinncharakter besitzen, beschäftigten sich - wie bereits erwähnt -¹⁾ auch die Verfasser der LSÖ a.F. Seinerzeit sprach man sich dafür aus, die kalkulatorischen Zinsen in den Gewinn einzubeziehen. Diese Entscheidung stand nicht unbedingt im Widerspruch zu den damals in der Betriebswirtschaftslehre vertretenen Lehrmeinungen; einige Autoren bejahten, andere wiederum verneinten den Gewinncharakter der kalkulatorischen Zinsen. Es gab also keine einheitliche Lehrmeinung.²⁾ Inzwischen setzte sich aber immer stärker die Auffassung durch, daß es sich bei den kalkulatorischen Zinsen um Kosten handele.³⁾

Über das Wesen der kalkulatorischen Zinsen konnte kein Zweifel mehr bestehen, als man sie - wie es Michaelis - Rhösa⁴⁾ ausdrücken - als "wertmäßigen Verzehr für die bei der Fertigung in Anspruch genommenen Kapital-

1) Vgl. S. 46 dieser Arbeit.

2) Vgl. S. 14 ff dieser Arbeit.

3) Kennzeichnend für diesen Meinungsumschwung ist, daß auch Zeidler - wie erinnernlich, Mitautor des maßgeblichen Kommentars zur LSÖ - in einem 1952 erschienenen Aufsatz den Kostencharakter der kalkulatorischen Zinsen bejaht. (Vgl. Zeidler F.: Kalkulatorische Zinsen, Körperschaftsteuer und Gewinn in Preiskalkulationen, in: Neue Betriebswirtschaft. Heidelberg 1952, 5.Jg., Heft 8, S. 118-121.)

4) Michaelis H. - Rhösa C.A.: Lieferung März 1961, a.a.O., "Leitsätze" Nr. 43, S.2.

dienste" definierte. Eine solche Bestimmung des Zinsbegriffs steht in Einklang mit der Schmalenbachschen¹⁾ Festlegung des Kostenbegriffs.

Mit ihrer Auffassung vom kalkulatorischen Zins als Kostenelement stimmen die "Leitsätze" auch mit den "Grundsätzen und Gemeinschaftsrichtlinien für das Rechnungswesen" des "Bundesverbandes der Deutschen Industrie" überein, wie der folgende Auszug aus diesen Grundsätzen und Gemeinschaftsrichtlinien erkennen läßt:²⁾

"Für die Bereitstellung des betriebsnotwendigen Kapitals sind auf der Grundlage der geltenden Zinssätze betriebsbedingte Zinsen in den Kosten zu verrechnen."

Die Einbeziehung der kalkulatorischen Zinsen in den "Leitsätzen" unter die Kosten bedeutet praktisch lediglich eine formelle Änderung, denn die kalkulatorischen Zinsen werden nach wie vor vom betriebsnotwendigen Kapital bemessen.

Die kalkulatorischen Zinsen gehören nach den "Leitsätzen" nicht mehr zum kalkulatorischen Gewinn. Nunmehr erscheint als erster Gewinnbestandteil in Nr. 51 (Begriff) das Entgelt für das allgemeine Unternehmerwagnis (bzw. allgemeine Unternehmungswagnis, der Verf.). Genauso wie in den LSÖ n.F. sollen die aus dem Gewinn zu bestreitenden Kosten und neutralen Aufwendungen auch weiterhin durch das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis abgedeckt werden.³⁾

1) Vgl. S.27ff dieser Arbeit.

2) Vgl. "Grundsätze und Gemeinschaftsrichtlinien für das Rechnungswesen" a.a.O., A 323 Z 11.

3) Der Begriff des allgemeinen Unternehmerwagnisses wurde geringfügig verändert. Er lautet nunmehr gemäß Nr.47 Abs.2 (Abgrenzung) "Leitsätze" wie folgt:
"Wagnisse, die das Unternehmen als Ganzes gefährden, die in seiner Eigenart, in den besonderen Bedingungen des Wirtschaftszweiges oder in wirtschaftlicher Tätigkeit schlechthin begründet sind, bilden das allgemeine Unternehmerwagnis."

Für die Beibehaltung des Verfahrens, keine gesonderten Gewinnbestandteile, sondern lediglich das allgemeine Unternehmungswagnis abzugelten, sprach folgendes. Einmal hat sich dieses Verfahren in der Praxis gut eingebürgert, zum anderen soll in der Gesetzgebung ein Höchstmaß an Kontinuität angestrebt werden.

Die Abdeckung der Ertragsteuern und der Gewerbesteuer erfolgt gemäß den "Leitsätzen" nach den gleichen Grundsätzen, die auch für die LSÖ n.F. maßgebend waren. Die Ertragsteuern ausgenommen die Gewerbeertragsteuer sind wiederum aus der Gewinnvergütung zu bestreiten.

Da seit Erlass der "Leitsätze" keine verbindlichen v.H.-Sätze für die Abgeltung des allgemeinen Unternehmerwagnisses festgelegt wurden,¹⁾ bestünde die Möglichkeit, daß der Auftraggeber die Doppelbesteuerung, der der ausgeschüttete Gewinn einer Aktiengesellschaft unterworfen ist, bei der vertraglichen Vereinbarung der Zuschläge für das allgemeine Unternehmerwagnis berücksichtigt. Eine Rückfrage des Verfassers beim Referat für Preisrecht im Bundeswirtschaftsministerium ergab aber, daß die Rechtsform ohne Einfluß auf die vertragliche Festlegung der Zuschläge für das allgemeine Unternehmerwagnis ist.

Die Gewerbeertragsteuer wird wiederum mit der Gewerbesteuer- und der Lohnsummensteuer zu einer Einheit zusammengefaßt und innerhalb der Kosten erstattet.²⁾

1) Siehe S. 134 f dieser Arbeit.

2) Nr. 30 (Steuern, Gebühren, Beiträge) der "Leitsätze" lautet auszugsweise:
"Für die Zwecke der Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten sind zu unterscheiden a) Steuern, die Kosten im Sinne dieser Leitsätze sind (kalkulierbare Steuern) insbesondere die Gewerbesteuer (auch Gewerbeertrag- und Lohnsummensteuer), ..."

Da die mit der Verrechnung der Ertragsteuern und der Gewerbesteuer verbundenen preisrechtlichen und kosten-theoretischen Probleme bereits weiter oben ausführlich erörtert wurden, darf auf diese Ausführungen verwiesen werden.¹⁾

Weiterhin wird im kalkulatorischen Gewinn nach den "Leitsätzen" eine besondere Leistung abgegolten. So heißt es in Nr. 51:

"Im kalkulatorischen Gewinn werden abgegolten:

b) ein Leistungsgewinn bei Vorliegen einer besonderen unternehmerischen Leistung in wirtschaftlicher, technischer oder organisatorischer Hinsicht. Der Leistungsgewinn soll der unternehmerischen Mehrleistung entsprechen."

Abweichend von der früheren Regelung ist jetzt näher umrissen, welcher Art die besondere unternehmerische Leistung sein muß, damit ein Leistungsgewinn gewährt wird. Der Auftragnehmer muß Überdurchschnittliches auf wirtschaftlichem, technischem oder organisatorischem Gebiet leisten. Es erhebt sich die Frage, wann jeweils von einer besonderen Leistung auf diesen Gebieten gesprochen werden kann.

Mit überragender w i r t s c h a f t l i c h e r Leistung verbindet sich in der Regel die Vorstellung, daß ein Betrieb besonders w i r t s c h a f t l i c h arbeitet. Es ist aufschlußreich, daß Michaelis - Rhösa²⁾ den Begriff der Mehrleistung auf wirtschaftlichem Gebiet weiter fassen. Nach ihrer Ansicht gehören hierher - außer besonderen Leistungen im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit - alle übrigen Leistungen, soweit sie das gewöhnliche Maß oder die vertraglichen Vereinbarungen übersteigen. Die beiden Kommentatoren denken beispielsweise an

1) Siehe S. 51 ff und S. 66 ff dieser Arbeit.

2) Vgl. Michaelis H. - Rhösa C.A.: a.a.O., Lieferung Oktober 1954, "Leitsätze" Nr. 51, S. 8.

- besonderes finanzielles Entgegenkommen (Der Auftragnehmer streckt den Geldbedarf für die Produktion aus eigenen Mitteln vor.),
- besondere Investitionen (Der Auftragnehmer errichtet typengebundene Produktionsanlagen, ohne daß eine Abgeltung des nach Auslaufen des betreffenden Auftrages verbleibenden Restwertes gesichert ist.) und
- besonders schnelle Lieferung (Der Betrieb hebt sich von seinen Konkurrenten durch vorzeitige Erfüllung des Vertrages ab.).

Mehrleistungen auf t e c h n i s c h e m Gebiet sind z.B. gegeben, wenn der Unternehmer über die vertraglich vereinbarten Qualitätsbedingungen hinaus Zusätzliches leistet. (Ein Stahlwerk mischt z.B. der Stahllegierung etwas Nickel bei und liefert dadurch elastischeren Stahl).

Eine hervorragende Leistung in o r g a n i s a t o r i s c h e r Hinsicht liegt beispielsweise vor, wenn der Auftragnehmer über einen besonders gut ausgebauten Kundendienst verfügt, der dem Auftraggeber eine eigene Bevorratung von Ersatzteilen erspart.

Im Gegensatz zur Vorschrift in den LSÖ n.F., daß eine Minderleistung den öffentlichen Auftraggeber zu einer Kürzung der Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn bzw. die Selbstkosten berechnete, enthalten die "Leitsätze" keine solche Vorschrift mehr.¹⁾ Vielmehr ist nun in den "Leitsätzen" und in den VPöA festgelegt, daß von vornherein nur Kosten erstattet werden dürfen, die bei

1) Unbeschadet davon besteht weiterhin die Möglichkeit, durch vertragliche Abmachungen die Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn oder die Selbstkosten zu ermäßigen, wenn Minderleistung gegeben ist. Im Gegensatz zur LSÖ n.F. hat aber nunmehr der öffentliche Auftraggeber kein Recht mehr, wegen Minderleistung eine Gewinnkürzung zu fordern.

wirtschaftlicher Betriebsführung entstehen.¹⁾²⁾ Kosten, die durch Unwirtschaftlichkeit entstanden sind, müssen aus dem Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis gedeckt werden.

Es erhebt sich die Frage, ob sich der Abschlag wegen Minderleistung (gemäß den LSÖ n.F.) und die Nichterstattung der Kosten unwirtschaftlicher Betriebsführung (gemäß den "Leitsätzen") im Ergebnis unterschiedlich auswirken. Da sowohl der Vorschrift nach den LSÖ n.F. als auch der nach den "Leitsätzen" gemeinsam ist, daß sich ein niedrigerer Selbstkostenpreis ergibt als zunächst vom Auftragnehmer gefordert, führen beide Vorschriften zum gleichen Resultat. Dies wird weiterhin auch durch folgendes bestätigt. Der Auftragnehmer muß die nichterstatteten Kosten (auf Grund des Abschlages wegen Minderleistung bzw. auf Grund unwirtschaftlicher Betriebsführung) aus dem Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis decken. Somit bewirken beide Vorschriften in ihren endgültigen Auswirkungen eine Schmälerung des erzielbaren Reingewinns.

-
- 1) Die maßgebliche Vorschrift hierzu findet sich in Nr.4 (Kosten und Selbstkostenpreise) Abs.2 der "Leitsätze". Sie lautet:
"In Preisermittlungen auf Grund von Selbstkosten im Sinne dieser Leitsätze sind nach Art und Höhe nur diejenigen Kosten zu berücksichtigen, die bei wirtschaftlicher Betriebsführung zur Erstellung der Leistungen entstehen."
Außerdem wird in § 1 (Grundsatz) Abs.3 der VPöA folgendes festgelegt:
"Für Leistungen auf Grund öffentlicher Aufträge dürfen höhere Preise nicht gefordert, versprochen, vereinbart, angenommen oder gewährt werden, als nach den Bestimmungen dieser Verordnung zulässig ist."
Ferner heißt es in § 5 (Selbstkostenpreise) Abs.1 der VPöA:
"Selbstkosten müssen auf die angemessenen Kosten des Auftragnehmers abgestellt werden ..."
Obgleich diese Bestimmungen für die gesamte Preisbildung nach den "Leitsätzen" gelten, wird bei einer Reihe von Kostenarten nochmals der Grundsatz der wirtschaftlichen Betriebsführung betont; siehe hierzu folgende Nummern der "Leitsätze": 16, 23, 25, 32, 33, 35, 37 und 43.
- 2) Erschwerend für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit wirkt sich aus, daß häufig das hierzu erforderliche zwischenbetriebliche Vergleichsmaterial nicht vorhanden ist. Dies ist damit zu erklären, daß es gegenwärtig an energischen Bemühungen fehlt, ähnlich wie früher durch die AGK und KRR, die Kostenrechnung im weiten Umfang zu vereinheitlichen und somit vergleichbare Unterlagen zu schaffen.

In Anlehnung an die Regelung, wie sie nach den VPÖ festgesetzt war, sollen auch gemäß den VPöA für gleichartige Leistungen gleiche Preise vereinbart werden. So bestimmt § 5 Abs.4 (Selbstkostenpreis) VPöA folgendes:

"Werden Aufträge über gleiche Leistungen mehreren Auftragnehmern zu Selbstkostenpreisen erteilt, so sollen bei Vorliegen gleicher Voraussetzungen in der Regel gleiche Preise vereinbart werden. ... Der Preisbildung soll der Selbstkostenpreis eines guten Betriebes zugrunde gelegt werden."

Gegenüber der VPÖ wird in der VPöA der Grundsatz: gleiche Preise für gleichartige Leistungen insofern eingeschränkt, als die VPöA zusätzlich verlangt, daß gleiche Voraussetzungen bei der Vergabe vorliegen sollen. Diese Bedingung ist beispielsweise nicht erfüllt, wenn im Rahmen eines öffentlichen Auftrages der öffentliche Auftraggeber dem einen Auftragnehmer unentgeltlich bundeseigene Vorrichtungen und Sonderwerkzeuge zur Verfügung stellt, dem anderen dagegen nicht. Eine weitere Abweichung von der VPÖ zeigt sich auch darin, daß die Vereinbarung gleicher Preise "in der Regel" erfolgen soll. Eine solche Bestimmung fehlte in den früheren Vorschriften. Es soll offensichtlich nunmehr verhindert werden, daß die Vorschrift § 5 Abs.4 VPöA mechanisch angewandt wird. Beibehalten wurde hingegen die Bestimmung, daß der einheitliche Preis nach dem Selbstkostenpreis eines guten Betriebes zu bilden ist. Die Bestimmungen über die Gruppen- und Einheitspreise sind weggefallen.

Nach der Erörterung der in § 5 Abs.4 VPöA enthaltenen Vorschrift über einheitliche Preise für gleiche Leistungen sind sämtliche Vorschriften (der "Leitsätze" und der VPöA), soweit sie für den Begriff des kalkulatorischen Gewinns Bedeutung haben, erläutert. Es ist nunmehr zu untersuchen, welche Grundlagen bei der Bemessung und Zurechnung (auf die Leistungen) der einzelnen Gewinnbestandteile Verwendung finden, wobei die kalkulatorischen Zinsen an den Anfang der Untersuchung gestellt werden.

II. Die Bemessung und Zurechnung der kalkulatorischen Zinsen

1. Die Bemessung der kalkulatorischen Zinsen

Die Bemessungsgrundlage für die kalkulatorischen Zinsen bildet das betriebsnotwendige Kapital.¹⁾ Es stellt die Summe jener Vermögenswerte dar, die dem Betriebszweck dienen, abzüglich solcher Fremdkapitalbeträge (Abzugskapital), die dem Unternehmen

a) im Rahmen eines gewährten Zahlungszieles vom Lieferanten (Verbindlichkeit auf Grund von Warenlieferungen und Leistungen) oder

b) vom Kunden als Anzahlung oder Darlehen zinsfrei zur Verfügung gestellt werden.

Nach der in den "Leitsätzen" enthaltenen Vorschrift²⁾ bezüglich des mengenmäßigen Ansatzes des Abzugskapitals ermäßigt sich dieses insofern, als unter b) nur noch die vom öffentlichen Auftraggeber geleisteten zinsfreien Voraus- und Anzahlungen zu erfassen sind.

Zu den Begriffen Voraus- und Anzahlungen bemerken Michaelis - Rhösa:³⁾

-
- 1) Die Ausführungen über die Bemessung und Zurechnung der kalkulatorischen Zinsen sind knapp gehalten, da nach der gegenwärtig überwiegenden Lehrmeinung in der Betriebswirtschaftslehre die kalkulatorischen Zinsen einen Kostenbestandteil darstellen. Wenn demgegenüber die kalkulatorischen Zinsen bei der Erörterung des Begriffs des kalkulatorischen Gewinns ausführlicher behandelt wurden, so erfolgte dies aus dem nachstehenden Grund. Es sollte die unterschiedliche Festlegung des Gewinnbegriffs in den LSÖ a.F. und n.F. und in den "Leitsätzen" dargestellt werden. Bekanntlich bildeten aber die kalkulatorischen Zinsen zunächst einen Bestandteil des kalkulatorischen Gewinns.
 - 2) Nr. 44 Abs.1 der "Leitsätze" lautet:
"Das betriebsnotwendige Kapital besteht aus dem betriebsnotwendigen Vermögen, vermindert um die dem Unternehmen zinslos zur Verfügung gestellten Vorauszahlungen und Anzahlungen durch öffentliche Auftraggeber und solche Schuldbeträge, die dem Unternehmen im Rahmen des gewährten Zahlungszieles von Lieferanten zinsfrei zur Verfügung gestellt werden."
 - 3) Michaelis H. - Rhösa C.A.: a.a.O., Lieferg. Oktober 1954, Nr. 44 S. 4.

"Vorauszahlungen und Anzahlungen unterscheiden sich durch den Zeitpunkt der Geldhingabe. Bei der Vorauszahlung erfolgt die Zahlung, bevor der Auftragnehmer mit der Fertigung beginnt - sie dient somit insbesondere zur Beschaffung der Rohstoffe -, während bei der Anzahlung bereits Teilleistungen des Auftragnehmers vorliegen."

Die beiden Kommentatoren weisen aber in ihren folgenden Ausführungen darauf hin,¹⁾ daß im allgemeinen zwischen Voraus- und Anzahlungen nicht unterschieden wird.

Beim betriebsnotwendigen Kapital handelt es sich um eine Größe, die, wie Mellerowicz bemerkt, "speziell der Z i n s k o s t e n bemessung dient. Man würde es besser zinskostenberechtigtes Kapital nennen, während das 'betriebsnotwendige Vermögen' besser betriebsbedingtes (wagnisberechtigtes) Kapital genannt würde, da es a l l e durch den Betrieb zur Produktion genutzten Kapitalgüter umfaßt."²⁾

Die Gründe für die Absetzung der vorgenannten An- und Vorauszahlungen sowie Lieferantenkredite vom betriebsnotwendigen Vermögen sind in Übereinstimmung mit den Erläuterungen von Pribilla folgende.³⁾

Wenn der öffentliche Auftraggeber dem Auftragnehmer An- und Vorauszahlungen zur Verfügung stellt, so entgeht dem ersteren der Zinsertrag, der sich bei verzinslicher Anlage dieser Beträge hätte erzielen lassen. Würde der öffentliche Auftraggeber dem Auftragnehmer auf diese zinsfreien An- und Vorauszahlungen kalkulatorische Zinsen zubilligen, so käme es zu einer Doppelbelastung des ersteren, da er zusätzlich zum entgangenen Zinsertrag auch

1) Michaelis H. - Rhösa C.A.: a.a.O., Lieferung Oktober 1954, Nr. 44 vgl..S. 4.

2) Mellerowicz K.: Kosten und Kostenrechnung, a.a.O., S. 72.

3) Pribilla M.E.: a.a.O., 2. Lieferung, III B Nr. 44, vgl. S. 3.

noch Zinsen vergüten würde. Die vom öffentlichen Auftraggeber geleisteten zinsfreien An- und Vorauszahlungen sind also - um den Ausdruck von Mellerowicz zu wiederholen - nicht "zinskostenberechtigt".

Die Ausgliederung der zinsfreien Kundendarlehen und der von privaten Kunden gewährten zinsfreien An- und Vorauszahlungen aus dem Abzugskapital gemäß den "Leitsätzen" führt u.U. dazu, daß der öffentliche Auftraggeber gemäß den Bestimmungen der "Leitsätze" mehr kalkulatorische Zinsen dem Auftragnehmer bezahlen muß als nach den in den LSÜ a.F. und n.F. enthaltenen Vorschriften.

Je nachdem, ob das betriebsnotwendige Vermögen, das Abzugskapital und damit das betriebsnotwendige Kapital für den Betrieb insgesamt oder gesondert pro Kostenträger ermittelt werden, sind die Wirkungen unterschiedlich, die sich bei Nichteinbeziehung der zinsfreien An- und Vorauszahlungen von privaten Kunden sowie von zinsfreien Kundendarlehen in das Abzugskapital ergeben.

Im ersteren Fall führt die zinsfreie An- und Vorauszahlung des öffentlichen Auftraggebers zu einer Minderung der kalkulatorischen Zinskosten, die auf die öffentlichen und privaten Aufträge entfallen. Dies wäre gerechtfertigt, wenn umgekehrt die zinsfreien An- und Vorauszahlungen von privaten Kunden ebenfalls anteilig eine Senkung der kalkulatorischen Zinskosten der öffentlichen Aufträge bewirkten. Da diese Bedingung nicht erfüllt wird, geht die Ausgliederung der zinsfreien An- und Vorauszahlungen von privaten Kunden aus dem Abzugskapital einseitig zu Lasten des öffentlichen Auftraggebers.

Die Aussonderung der zinsfreien Kundendarlehen aus dem Abzugskapital führt zu einer Erhöhung des betriebsnotwendigen Kapitals und damit zu einem Anstieg der kalkulatorischen Zinsen, die der öffentliche Auftraggeber dem Auftragnehmer vergütet.

Im zweiten Fall - Erfassung des betriebsnotwendigen Vermögens, des Abzugskapitals und des betriebsnotwendigen Kapitals pro Kostenträger - ist die Verminderung des Abzugskapitals um die zinsfreien An- und Vorauszahlungen von privaten Kunden ohne Bedeutung. Diese Zahlungen von privaten Auftraggebern wären bei der Errechnung des betriebsnotwendigen Kapitals für einen öffentlichen Auftrag von vornherein außer Ansatz geblieben. Die Aussonderung der zinsfreien Kundendarlehen aus dem Abzugskapital bewirkt aber auch in diesem Fall eine Erhöhung des betriebsnotwendigen Kapitals und damit ein Anwachsen der Zinsen, die der öffentliche Auftraggeber dem Auftragnehmer erstattet.

Die von dem Lieferanten im Rahmen des gewährten Zahlungszieles zinsfrei eingeräumten Kredite sind "vom Betrieb aus gesehen nur scheinbar zinsfrei. Eine nähere Betrachtung zeigt, daß der kreditgebende Lieferer die Kosten des gewährten Debitorenkredites in seine Preise einrechnet, so daß der beziehende Betrieb bis zur Erreichung des üblichen Zahlungszieles den Zins im Preis für die bezogene Ware bezahlt hat." ¹⁾

Da der Auftragnehmer den Preis einschließlich dieser Zinsen dem Auftraggeber in Rechnung stellt, entrichtet der letztere bereits die auf diesen Lieferantenkredit entfallenden Zinsen. Eine Einbeziehung dieses Lieferantenkredits in das "zinskostenberechtigte Kapital" würde zu einer nicht gerechtfertigten Doppelverrechnung von Zinsen zu Lasten des öffentlichen Auftraggebers führen.

Die Höhe der kalkulatorischen Zinsen ist abhängig vom betriebsnotwendigen Kapital, vom Zinsfuß und von der zeitlichen Beanspruchung des betriebsnotwendigen Kapitals. Dieser Zusammenhang läßt sich wie folgt ausdrücken:

$$\text{kalk. Zinsen} = \frac{\text{betriebsnotwendiges Kapital} \times \text{kalk. Zinssatz} \times \text{Zeit}}{100}$$

1) Pribilla M.E.: a.a.O., 2. Lieferung, III B Nr. 44, S. 3.

Gemäß den LSÖ a.F. galt als angemessener Zinssatz der Effektivzins langfristiger Reichsanleihen. Bei der Überarbeitung der Gewinnvorschriften der LSÖ a.F. verzichtete man auf diese Koppelung. Der Zinssatz konnte nunmehr durch den Reichskommissar für die Preisbildung mittels Bekanntmachung verbindlich festgesetzt werden, was auch zugleich¹⁾ mit der Einführung der neuen Gewinnvorschriften geschah. Diese dem Reichskommissar für die Preisbildung eingeräumte Möglichkeit, den Zinssatz festzulegen, wurde auch in den "Leitsätzen" geschaffen, allerdings mit dem Unterschied, daß nicht mehr der Bundeswirtschaftsminister (als Rechtsnachfolger des Reichskommissars für die Preisbildung) allein, sondern daß der Bundeswirtschaftsminister im Einvernehmen mit dem Bundesfinanzminister einen entsprechenden Zinssatz vorschreiben kann. Der kalkulatorische Zinssatz ist gegenwärtig auf 6,5 v.H. p.a. höchstens festgelegt.²⁾

Nunmehr ist die Zurechnung der kalkulatorischen Zinsen (auf die Kostenträger) zu erörtern. Hierzu ist folgendes zu sagen.

-
- 1) Die Änderung der LSÖ a.F. erfolgte bekanntlich am 12. Februar 1942. Am gleichen Tage wurde die 1. Bekanntmachung LSÖ, LSBÖ (vgl. S. 72 Fußnote 2 dieser Arbeit) verkündet.
 - 2) Verordnung PR Nr. 15/54 über die Bemessung des kalkulatorischen Zinssatzes vom 23. Dezember 1954, Bundesanzeiger 1954, Nr. 250, S.1.

2. Die Zurechnung der kalkulatorischen Zinsen

Das betriebsnotwendige Kapital bildet für die kalkulatorischen Zinsen Bemessungs- und Zurechnungsgrundlage zugleich. In den LSÖ a.F. wurde lediglich vorgeschrieben, daß die kalkulatorischen Zinsen den Kostenträgern entsprechend den effektiv gebundenen Kapitalbeträgen zugerechnet werden sollten. Somit stand es im Belieben jedes Auftragnehmers, ein für sein Rechnungswesen geeignetes Zurechnungsverfahren zu entwickeln und anzuwenden. Häufig rechnete man die kalkulatorischen Zinsen den Kostenträgern wie folgt zu.

Zunächst ermittelte man das in den einzelnen Kostenstellen investierte - betriebsnotwendige - Kapital. Auf der Basis der jeweiligen Kapitalbeträge errechnete sich unter Zugrundelegung des vereinbarten Zinssatzes die Belastung der betreffenden Kostenstelle an kalkulatorischen Zinsen. Nunmehr wurden die den allgemeinen und den Hilfs-Kostenstellen angelasteten Zinsen auf die Kostenstellen der Materialbeschaffung, der Fertigung, der Verwaltung und des Vertriebs weiterverrechnet. Hierbei fanden die gleichen Grundsätze Anwendung, nach denen die Gemeinkosten der allgemeinen und Hilfs-Kostenstellen auf die Kostenstellen der Materialbeschaffung etc. umgelegt worden waren. Die Zurechnung der kalkulatorischen Zinsen auf die Kostenträger erfolgte dann nach den gleichen Grundsätzen, nach denen die Material-, Fertigungs-, Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten auf die Kostenträger verrechnet worden waren. So rechnete man beispielsweise die für die Kostenstelle "Montage" ermittelten kalkulatorischen Zinsen nach Maßgabe der produktiven Montagelöhnen den Kostenträgern zu. Zu beachten war, daß nur solche Schlüssel verwendet werden sollten, die die unterschiedliche zeitliche Beanspruchung des gebundenen Kapitals durch die einzelnen Kostenträger berücksichtigten.

Im Gegensatz zu den LSÖ a.F. wurde in den LSÖ n.F. näher festgelegt, wie die kalkulatorischen Zinsen den Kostenträgern zuzurechnen sind.

Danach sollten die kalkulatorischen Zinsen soweit wie möglich den Kostenträgern direkt angelastet werden. Hierbei wurden unmittelbar die pro Kostenträger gebundenen Kapitalbeträge festgestellt, und davon wurden die kalkulatorischen Zinsen errechnet. War dieser Weg nicht gangbar, so mußten die kalkulatorischen Zinsen - d.h. über die Kostenstellen - ^{indirekt} den Kostenträgern zugerechnet werden. Schieden diese beiden Möglichkeiten - direkte oder indirekte Zurechnung - aus, so waren einfachere Verfahren zulässig. Dazu gehörte beispielsweise eine Aufschlüsselung der kalkulatorischen Zinsen nach den Selbstkosten. Zu diesem Zweck wurden - für den gesamten Betrieb - die kalkulatorischen Zinsen ins Verhältnis zu den Selbstkosten gesetzt und daraus ein v.H.-Satz errechnet. Dieser v.H.-Satz wurde zur Abgeltung der kalkulatorischen Zinsen den Selbstkosten des jeweiligen Auftrages zugeschlagen.

Untersucht man die Auswirkungen, die sich auf Grund der in den LSÖ n.F. vorgeschriebenen Zurechnung ergaben, so zeigt sich, daß sich in der Praxis die Zurechnung nur wenig änderte. Soweit es das betriebliche Rechnungswesen erlaubte, rechnete man bereits vor 1942 die kalkulatorischen Zinsen direkt den Kostenträgern zu. Da sich aber das betriebsnotwendige Kapital nur selten direkt nach Kostenträgern aufteilen ließ,¹⁾ kam zwangsläufig die indirekte Verrechnung häufiger zum Zuge.

Im Gegensatz zu den LSÖ n.F. wird in den "Leitsätzen" nichts über die Zurechnung der kalkulatorischen Zinsen gesagt. Somit kann das in dem jeweiligen Betrieb eingebürgerte Verfahren beibehalten werden. Zu beachten ist lediglich, daß die kalkulatorischen Zinsen in der Betriebsabrechnung gesondert auszuweisen sind.

Nunmehr ist die Bemessung und Zurechnung des nächsten Gewinnbestandteils, nämlich des Entgeltes für das allgemeine Unternehmungswagnis, zu erörtern.

1) Man denke z.B. an die Schwierigkeiten, das Umlaufvermögen auf die einzelnen Kostenträger aufzugliedern.

III. Die Bemessung und Zurechnung des Entgeltes für das allgemeine Unternehmungswagnis

1. Die Problematik des allgemeinen Unternehmungswagnisses

a) Das Wesen des Wagnisses

Die Bemessung des Entgeltes für das allgemeine Unternehmungswagnis bereitet große Schwierigkeiten. Dies erklärt sich daraus, daß es nicht möglich ist, das allgemeine Unternehmungswagnis zahlenmäßig zu erfassen. Somit läßt sich für dieses Wagnis nicht ohne weiteres eine Bemessungsbasis schaffen. Es scheint daher notwendig zu sein zu untersuchen, warum das allgemeine Unternehmungswagnis sich einer zahlenmäßigen Erfassung entzieht. Zu diesem Zweck muß zunächst das Wesen des Wagnisses geklärt werden.¹⁾

Zur begrifflichen Definition des Wagnisses (bzw. des Risikos) liegen die Äußerungen verschiedener Fachvertreter der Betriebswirtschaftslehre vor. Ein Vergleich dieser Äußerungen zeigt, daß sich die Auffassungen über den Begriff des Wagnisses (bzw. des Risikos) entsprechend den Fortschritten in der Betriebswirtschaftslehre wandelten.

1) In dieser Arbeit wird unter Wagnis sowohl die Gewinn- als auch die Verlustmöglichkeit verstanden. Unter dem Wagnisbegriff sind also der Chance- und der Risikobegriff zusammengefaßt. Es wurde bereits darauf hingewiesen (vgl. S. 8f dieser Arbeit), daß demgegenüber im Schrifttum die Begriffe Wagnis und Risiko gelegentlich gleichgesetzt werden, d.h. die betreffenden Autoren sprechen auch von einem Risiko, wenn ungewiß ist, ob Gewinn oder Verlust realisiert wird. Soweit erforderlich, wird daher bei der folgenden Erörterung kurz vermerkt werden, wenn in dem betreffenden Fall der Risikobegriff in dem Sinn gebraucht wird, wie der Wagnisbegriff in dieser Arbeit definiert wird.

Vollmar erläutert dies näher:¹⁾

"Denn so wie sich die Betriebswirtschaftslehre ... von einer ursprünglichen privatwirtschaftlichen Handelsbetriebslehre über die eigentliche Privatwirtschaftslehre und die anfänglich noch halb privatwirtschaftlich, halb volkswirtschaftlich gefärbte, dann schließlich selbständig aufgefaßte, spezifische Betriebswirtschaftslehre zu ihrer reinsten Ausprägung als Unternehmungswirtschaftslehre entwickelt hat, so hat sich entsprechend das Bild des Risikos aus privatwirtschaftlichen Anfängen über verschiedene Zwischenstufen schließlich zur heute maßgeblichen unternehmungswirtschaftlichen Form gewandelt."

Es empfiehlt sich, bei der Erörterung des Wagnis- (bzw. des Risiko-) begriffs von einem Vertreter der Privatwirtschaftslehre auszugehen. Daher werden zunächst die Ausführungen Leitners, des "Altmeisters der Betriebswirtschaftslehre", wie ihn Walther²⁾ nennt, wiedergegeben. Leitner³⁾ hält in der folgenden Feststellung mehrere wichtige Erkenntnisse fest:

"Der Unternehmer trägt die Gefahren des Mißlingens seiner Tätigkeit: wirtschaftlich als Kapitalrisiko, privatrechtlich als Haftpflicht bezeichnet."

Leitner sieht also den Unternehmer als Träger des Risikos an, und er setzt Risiko mit Kapitalrisiko gleich. Warum nach der Meinung Leitners der Unternehmer das Risiko

1) Vollmar F.: a.a.O., S. 176 f.

2) Walther A.: Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, Zürich 1947, 1. Band, S. 45.

3) Leitner F.: Wirtschaftslehre der Unternehmung, Berlin und Leipzig 1926, 5., neubearbeitete Auflage der "Privatwirtschaftslehre", S. 95.

trägt, erklärt sich daraus, daß Leitner das Risiko als Kapitalrisiko, und zwar als das des Unternehmerkapitals auffaßt: ¹⁾

"... es (das Unternehmerkapital, der Verf.) ist wirtschaftlich und rechtlich Träger des Unternehmungs- oder Kapitalrisikos in seiner Gesamtheit ('verantwortliches Kapital')."

Leitner teilt das Unternehmungskapital ein in: Kredit- oder Leihkapital einerseits und Unternehmerkapital andererseits. ²⁾ Den Begriff "Unternehmerkapital" umschreibt er wie folgt: ³⁾

"Privatrechtlich und kreditwirtschaftlich betrachtet ist das Unternehmerkapital der von Schulden unbelastete freie Anteil des Unternehmers am Gesamtvermögen der Unternehmung."

Aus diesen Gleichsetzungen: Risiko ist Kapitalrisiko, Kapitalrisiko ist Unternehmerkapitalrisiko und Unternehmerkapital ist der - schuldenfreie - Anteil des Unternehmers am Gesamtvermögen, ergibt sich, daß der Unternehmer das Risiko trägt.

Es ist nunmehr zu fragen, was Leitner unter Kapital- bzw. Unternehmungsrisiko versteht. Er schreibt: ⁴⁾

"Das Unternehmungs- bzw. Kapitalrisiko ist ein Sammelbegriff für eine große Zahl vielgestaltiger Gefahren einzel- und sozialwirtschaftlicher Natur sowie von Elementargewalten, die in ihren Einzelwirkungen eine Minderung des Vermögensbestandes, einen Vermögensaufwand oder eine mittelbare Vermögenseinbuße (entgangener Gewinn) zur Folge haben."

1) Leitner F.: Wirtschaftslehre der Unternehmung, a.a.O., S. 37.

2) Vgl. ebenda S. 36.

3) Ebenda S. 37.

4) Ebenda S. 95.

Leitner nennt also drei Schadensweisen des Risikos, nämlich:

Minderung des Vermögensbestandes,
Vermögensaufwand und
mittelbare Vermögenseinbuße (entgangener Gewinn).

Damit gibt Leitner eine eingehende Erläuterung der Schadensmöglichkeiten, die mit dem Risiko verbunden sind. Vollmar schreibt hierzu:¹⁾

"Diese Definition (Leitners, der Verf.) umschreibt das Risiko im denkbar umfassendsten Sinne. Sie unterscheidet sich von anderen allgemein gehaltenen Bestimmungen des Risikobegriffes ... dadurch, daß sie neben der Gefahr des unmittelbaren Vermögensverlustes und des ... verursachten Vermögensaufwandes ... auch noch die Möglichkeit oder Gefahr des Gewinnentfalles miteinschließt. ..."

Hinsichtlich der Frage, ob die zur Abdeckung des Risikos erforderlichen Beträge Kosteneigenschaft besitzen, vertritt Leitner folgende Ansicht:²⁾

"Insoweit die verschiedenen Gefahren gegen Entgelt abgewälzt, d.h. versichert wurden, bilden die bezahlten Prämienbeträge einen Bestandteil der Unternehmungskosten, nicht des Reingewinns; das gleiche gilt für den Fall der Selbstversicherung hinsichtlich der eingesparten angemessenen und als Versicherungsfonds zurückgelegten Prämien."

Im Gegensatz hierzu stellt nach Meinung Leitners³⁾ das Entgelt für die nichtversicherbaren Risiken einen Teil

1) Vollmar F.: a.a.O., S. 33.

2) Leitner F.: Übermäßiger Gewinn, in: Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, Leipzig 1917, S. 87.

3) Vgl. ebenda S. 87.

des Reingewinns dar. Leitner bezeichnet diese nicht versicherungsfähigen Risiken als "ein Kriterium des neuzeitlichen Unternehmers, der die Unternehmung organisiert, leitet und das Kapitalrisiko trägt."¹⁾

Demgegenüber macht Lehmann, ein modernerer Vertreter der Betriebswirtschaftslehre, folgende Ausführungen zum Risikobegriff.

Zunächst ordnet er den Begriff des Risikos allgemein.²⁾ Hierbei geht er von der Verantwortung aus und unterscheidet zwischen ethischer, politischer, rechtlicher und wirtschaftlicher Verantwortung, wobei er die letztere dem Risiko gleichsetzt. Dem Risikobegriff stellt Lehmann den Chancebegriff gegenüber.³⁾ Seiner Meinung nach geht der Betriebswirt nur dann freiwillig ein Risiko ein, wenn er mit "gleich großen Chancen rechnen kann."⁴⁾

Die Ausführungen Lehmanns sind insofern aufschlußreich, als in ihnen der Begriff Risiko unter umfassenden Gesichtspunkten erläutert wird.

Weiterhin unterscheidet Lehmann zwischen zahlenmäßig erfaßbaren und zahlenmäßig nicht erfaßbaren Risiken:⁵⁾

"In dieser Beziehung (wirtschaftstechnischen Eigenschaften des Risikos, der Verf.) ist als erstes zwischen Risiken zu unterscheiden, die sich zahlenmäßig erfassen lassen, und solchen, deren zahlenmäßige Berechnung unmöglich ist, d.h. zwischen bezifferbaren und unbezifferbaren Risiken."

1) Leitner F.: Übermäßiger Gewinn, a.a.O., S. 87.

2) Vgl. Lehmann M.R.: a.a.O., S. 151.

3) Vgl. ebenda S. 153.

4) Ebenda S. 153.

5) Ebenda S. 154.

Außerdem äußert sich Lehmann, inwieweit die Risiken abwälzbar sind.¹⁾ In materieller Hinsicht sind alle Arten von Risiken abwälzbar, d.h. man kann sich selbst von allen Risiken befreien. Lehmann denkt hierbei offensichtlich z.B. an den Fall, daß man eine geplante Investition unterläßt und das betreffende Kapital als fest verzinsliches und dinglich gesichertes Darlehen einem anderen Unternehmer leiht. Eine Risikoabwälzung in formellem Sinn liegt dagegen vor, wenn das Risiko als solches bestehen bleibt und ein Dritter den finanziellen Ausgleich des Schadens übernimmt. Voraussetzung für eine solche formelle Abwälzung ist, daß dieses Risiko berechenbar ist.

Weiterhin soll noch die Ansicht Sandigs zum Risiko (bzw. Wagnis) untersucht werden. Nach seiner Meinung wird es in der Praxis in einem weiteren und einem engeren Sinne gebraucht. Das Risiko im weiteren Sinne umfaßt im einzelnen:²⁾

die Gefahr, d.h. das objektive Vorhandensein von Gefahren, z.B. infolge menschlicher Unzulänglichkeit,

das Risiko im engeren Sinne, d.h.³⁾ "die mit jeder betriebswirtschaftlichen Leistung (Bestandhaltung oder Tätigkeit) verbundene Möglichkeit eines materiellen oder immateriellen Schadens,"

das Wagnis, d.h. der Einsatz von Produktionsfaktoren trotz bestehender Gefahren, um eine betriebswirtschaftliche Leistung zu erbringen.

1) Vgl. Lehmann M.R.: a.a.O., S. 156.

2) Vgl. Sandig C.: Risiko, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1936, 2. Auflage, 2. Band, S. 1465 f.

3) Ebenda S. 1465.

Sandig unterscheidet also g r u n d s ä t z l i c h zwei Wesensmerkmale des "Risikos im weiteren Sinne", nämlich das Vorhandensein von Gefahren und den Willen, trotzdem eine betriebswirtschaftliche Leistung zu erstellen. Während er unter "Gefahr" alle objektiven Gegebenheiten schlechthin versteht, die Schaden bringen können, bezieht er unter "Risiko im engeren Sinne" nur die Schadensmöglichkeiten ein, die die betriebswirtschaftliche Leistung betreffen.

Von einem "Risiko im engeren Sinne" könne nach Ansicht Sandigs¹⁾ nur gesprochen werden, wenn "es sich also um die mit jeder betriebswirtschaftlichen Zwecksetzung (Unternehmung als Ganzes oder einzelne Leistungen) zwangsläufig verbundenen Schadensmöglichkeiten" handele. Hierbei denkt Sandig, wie weiter oben gezeigt wurde,²⁾ an die Möglichkeit eines materiellen oder immateriellen Schadens.

Auf Grund der vorgenommenen Untersuchung ist also unter "Risiko" (bzw. "Wagnis") zu verstehen, daß die Erreichung eines bestimmten Zweckes gefährdet ist und trotzdem "gewagt" wird, diesen Zweck zu erreichen. Man kann das schadenstiftende Ereignis nicht abwenden. Es ist zu betonen, daß unter Risiko nur die G e f ä h r d u n g , nicht aber das Schadensereignis gemeint ist. Oberparleiter weist deutlich auf diesen Unterschied hin:³⁾

"Risiko ist nicht das Gefahrenereignis an sich, vielmehr bloß die Möglichkeit seiner die betriebswirtschaftliche Leistung beeinträchtigenden Wirkung; ..."

1) Sandig C.: Risiko a.a.O., S. 1465.

2) Siehe S. 93 dieser Arbeit.

3) Oberparleiter K.: Funktionen und Risiken des Warenhandels. Wien 1955, zweite, neubearbeitete und erweiterte Auflage, S. 99.

Die Auffassungen darüber, was durch das Risiko (bzw. Wagnis) gefährdet wird und wer es trägt, wandelten sich im Laufe der letzten Jahrzehnte. Unter dem Einfluß der Privatwirtschaftslehre neigte man dazu, das Risiko (bzw. Wagnis) mit dem Kapitalrisiko (bzw. Kapitalwagnis) gleichzusetzen und als Träger des Risikos (bzw. des Wagnisses) den Unternehmer anzusehen. Das Risiko wirkt sich nach der damaligen Ansicht bei Schadenseintritt in Vermögensverlusten und entgangenem Gewinn der Unternehmer aus.

Demgegenüber wird in der neueren Betriebswirtschaftslehre die Meinung vertreten, daß die Unternehmung Trägerin des Wagnisses sei, und daß durch das Wagnis das Vermögen der Unternehmung bedroht werde.

Es erhebt sich nunmehr die Frage, welche Auffassung vom Wesen des Wagnisses in den Preisbildungsvorschriften¹⁾ vertreten wird. Sowohl den LSÖ a.F. und n.F. als auch den "Leitsätzen" liegt die modernere Auffassung zugrunde. Im Wagnis wird die positive und die negative Erfolgsmöglichkeit gesehen.

Weiterhin wird vom Wagnis gesprochen, das sich "aus der Natur des Unternehmens und seiner betrieblichen Tätigkeit ergibt". Damit wird also das Wagnis als Unternehmungswagnis aufgefaßt. Ferner wird in den Preisbildungsvorschriften unterschieden zwischen berechenbaren Wagnissen - d.h. Einzelwagnissen, für die kalkulatorische Wagniskosten in der Kostenrechnung angesetzt werden - und nichtberechenbaren Wagnissen - d.h. das allgemeine Unternehmerwagnis (bzw. Unternehmungswagnis, der Verf.), das in der Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn abgegolten wird -.

1) Vergleiche hierzu: S. 8 dieser Arbeit (Nr. 47 Abs. 1 der "Leitsätze") und S. 75 Fußnote 3 dieser Arbeit (Nr. 47 Abs. 2 der "Leitsätze").

b) Die Bestandteile des allgemeinen Unternehmungswagnisses

Das allgemeine Unternehmungswagnis ist dadurch gekennzeichnet, daß es sich zahlenmäßig nicht erfassen läßt. Durch die Fortschritte in der Wahrscheinlichkeitsrechnung wird es vermutlich gelingen, das allgemeine Unternehmungswagnis teilweise einer Berechnung zugänglich zu machen. Es wäre aber falsch, daraus zu folgern, das Element des Unwägbaren könne einmal ganz aus dem allgemeinen Unternehmungswagnis ausgeschaltet werden. Hellauer¹⁾ schließt sich dieser naheliegenden Folgerung nicht an, wie aus seinen nachstehenden Ausführungen hervorgeht:

"Ein gewisses Risiko ist eben ... mit jeder wirtschaftlichen Unternehmung untrennbar verbunden. Das liegt schon im Begriffe 'Unternehmung'. Aus dem Gesamtrisiko lassen sich Teilrisiken ausschalten, und gegen diese kann man sich durch Risikoprämien sichern. Was aber übrigbleibt - wir nennen es 'immanentes Restrisiko' - muß vom Unternehmer getragen werden, ohne eine andere Sicherung zu finden, als die, die in seiner ganzen Betriebsführung liegt, insbesondere auch in der Disposition über seine Gewinne.

1) Hellauer J.: Kalkulation in Handel und Industrie, Berlin-Wien 1931, S. 79.

Gegen dieses "immanente Restrisiko" kann man sich deshalb nicht durch Risikoprämien sichern, weil es zahlenmäßig nicht erfassbar ist. Die zahlenmäßige Erfassbarkeit wäre aber die Voraussetzung für die Ermittlung von Versicherungsprämien.

Auf die Tatsache, daß sich das allgemeine Unternehmungswagnis einer ziffernmäßigen Feststellung entzieht, ist es vermutlich auch zurückzuführen, daß bisher nur selten versucht wurde, ähnlich wie bei den Einzelwagnissen auch die Bestandteile des allgemeinen Unternehmungswagnisses nach bestimmten Gesichtspunkten zu ordnen. Dieses Tatbestandes ist sich Sandig offensichtlich bewußt; denn er schreibt in der Einleitung seiner Untersuchung zur Systematisierung des allgemeinen Unternehmungswagnisses, er wolle damit nur einen Anfang machen.¹⁾ Dem Verfasser ist offensichtlich bewußt, daß seine Aufzählung der Bestandteile des allgemeinen Unternehmungswagnisses nur einen Versuch darstellt. Insgesamt nennt Sandig 18 Risiken bzw. Wagnisse, die nach seiner Meinung zum allgemeinen Unternehmungswagnis gehören. Für die Zwecke dieser Arbeit genügt es, sich einen kurzen Überblick über die wichtigsten Ergebnisse seiner Untersuchung zu verschaffen:²⁾

1) Vgl. Sandig C.: Das Risiko in der Kalkulation, insbesondere das Unternehmerwagnis nach LSÖ, a.a.O., S. 117.

2) Vgl. ebenda S. 117.

"Ein gewisses Risiko ist eben ... mit jeder wirtschaftlichen Unternehmung untrennbar verbunden. Das liegt schon im Begriffe 'Unternehmung'. Aus dem Gesamtrisiko lassen sich Teilrisiken ausschalten, und gegen diese kann man sich durch Risikoprämien sichern. Was aber übrigbleibt - wir nennen es 'immanentes Restrisiko' - muß vom Unternehmer getragen werden, ohne eine andere Sicherung zu finden, als die, die in seiner ganzen Betriebsführung liegt, insbesondere auch in der Disposition über seine Gewinne."

Gegen dieses "immanente Restrisiko" kann man sich deshalb nicht durch Risikoprämien sichern, weil es zahlenmäßig nicht erfaßbar ist. Die zahlenmäßige Erfafbarkeit wäre aber die Voraussetzung für die Ermittlung von Versicherungsprämien.

Auf die Tatsache, daß sich das allgemeine Unternehmungswagnis einer ziffernmäßigen Feststellung entzieht, ist es vermutlich auch zurückzuführen, daß bisher nur selten versucht wurde, ähnlich wie bei den Einzelwagnissen auch die Bestandteile des allgemeinen Unternehmungswagnisses nach bestimmten Gesichtspunkten zu ordnen. Dieses Tatbestandes ist sich Sandig offensichtlich bewußt; denn er schreibt in der Einleitung seiner Untersuchung zur Systematisierung des allgemeinen Unternehmungswagnisses, er wolle damit nur einen Anfang machen.¹⁾ Dem Verfasser ist offensichtlich bewußt, daß seine Aufzählung der Bestandteile des allgemeinen Unternehmungswagnisses nur einen Versuch darstellt, Insgesamt nennt Sandig 18 Risiken bzw. Wagnisse, die nach seiner Meinung zum allgemeinen Unternehmungswagnis gehören. Für die Zwecke dieser Arbeit genügt es, sich einen kurzen Überblick über die wichtigsten Ergebnisse seiner Untersuchung zu verschaffen:²⁾

1) Sandig C.: Das Risiko in der Kalkulation, insbesondere das Unternehmerwagnis nach LSO, a.a.O., wgl. S. 117.

2) Ebenda vgl. S. 117.

- a) das Ruf-Risiko (Es sind hierbei gefährdet: bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften der Name des Inhabers bzw. die Namen der Gesellschafter, bei Kapitalgesellschaften der Handelsname.),
- b) der Ausfall der Führungskräfte (durch Krankheit, Tod oder vertragliches Ausscheiden),
- c) die Gefährdung des Unternehmungszieles (Es treten unvorhergesehene Ereignisse ein, z.B. Geschmackswandel der Kunden, Verlagerung der Kaufkraft, Errichtung neuer Konkurrenzbetriebe, Auftauchen neuer Konkurrenzprodukte, rascher technischer Fortschritt.),
- d) das Risiko der ersten Durchsetzung im Markt,
- e) das Beschaffungsrisiko - soweit es nicht als Einzelrisiko erfaßbar ist -,
- f) das Beschäftigungsrisiko (Es ist besonders existent bei Betrieben mit hohem Fixkostenanteil.),
- g) das Risiko falscher Disposition (Zu niedrige Lagerbestände verhindern z.B. eine reibungslose Versorgung der Produktion.) und
- h) das Risiko des Kapitaleinsatzes.

Diese Aufzählung soll, wie der Verfasser betont, nur eine Grundlage bilden, auf der spätere Arbeiten fußen können. Die Übersicht ist insofern bedeutsam, als sie die Vielfalt der Wagnisse (bzw. nach Sandig: der Risiken) erkennen läßt, die unter dem Begriff allgemeinen Unternehmungswagnis zusammenzufassen sind.

Angesichts dieser mannigfaltigen Erscheinungsformen des allgemeinen Unternehmungswagnisses ist es verständlich, wenn manche Autoren zu folgendem naheliegenden Vorschlag neigen. Sie empfehlen, die Abgeltung des allgemeinen Unternehmungswagnisses nach den betriebsbedingten Gegebenheiten auszurichten. In diesem

Sinn äußert sich beispielsweise Kalveram. Er schreibt:¹⁾

"Die allgemeinen Gefahren aus der Zielsetzung und dem Wirken des Unternehmers, wie Verlust von Absatzgebieten, Änderung der Geschmacksrichtung des Konsums, Verlust von Rohstoffquellen, Katastrophenschäden usw. sind so mannigfältig und für jedes Unternehmen so individuell bedingt, daß es notwendig erscheint, jeweils für den Einzelfall genaue Betrachtungen anzustellen, um die Höhe des Zuschlags für das allgemeine Unternehmerwagnis festzustellen."

Demgegenüber hält es Lampe für denkbar, daß sich das privatwirtschaftliche Unternehmungswagnis auch unter überbetrieblichen Gesichtspunkten bemessen läßt, allerdings mit Einschränkungen. Seiner Ansicht nach wird nämlich "die Bestimmung des Wagniszuschlags noch die Entwicklung besonderer Methoden erforderlich machen".²⁾

Bei der Untersuchung der Sandigschen Aufzählung erhebt sich die Frage, ob alle Betriebe oder jeweils nur gewisse Gruppen von Betrieben diesen Gefahren ausgesetzt sind. Hierzu ist folgendes zu sagen.

-
- 1) Kalveram W.: Zum kalkulatorischen Gewinn nach LSÖ, in: Der praktische Betriebswirt, Berlin 1940, 20. Jg., Nr. 10, S. 450.
 - 2) Lampe H.: Die Zusammensetzung des LSÖ-Gewinns, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Berlin 1940, 17. Jg., S. 116.

Einmal gefährden einige Wagnisse alle Unternehmungen in gleichem Maße. Beispielhaft seien erwähnt: Krankheit oder Tod einer Führungskraft. Zum anderen handelt es sich um Wagnisse, die mehrere Betriebe gleichzeitig gefährden, wobei es sich häufig um Betriebe der gleichen Branche handelt. Solche Wagnisse werden beispielsweise durch den Geschmackswandel verursacht. Erinnerung sei an die Umschichtungen von 1949 bis 1958 im westdeutschen Fahrzeugmarkt, als die Käufer von Fahrrädern auf Motorräder, von diesen auf Motorroller und schließlich auf Kleinwagen überwechselten. Als Folge davon wurden einige große Fabriken notleidend, die in Verkennung der Entwicklungstendenz ihr Produktionsprogramm nicht den neuen Käuferwünschen angepaßt hatten.

Die unter dem Begriff des "allgemeinen Unternehmungswagnisses" zusammengefaßten Wagnisse lassen sich also wie folgt gruppieren: in Wagnisse, die jeden Betrieb gleichmäßig und in solche, die meistens Betriebe eines bestimmten Geschäftszweiges betreffen.

Die Wagnisse, denen alle Betriebe gleichmäßig ausgesetzt sind, werden vorwiegend durch außerwirtschaftliche Einflüsse bedingt. Das Wagnis, das beispielsweise mit der Einsatzfähigkeit eines neuen kaufmännischen Direktors verbunden ist, liegt begründet in seinem gesundheitlichen Zustand u.dgl.m. Eine Untersuchung der Bestimmungsgründe der Wagnisse, die alle Betriebe gleichmäßig betreffen, scheint nicht sinnvoll zu sein, da im Hinblick auf die starke Differenzierung dieser Bestimmungsgründe kaum allgemeingültige Ergebnisse zu erwarten sind. Somit ist es auch kaum möglich, diese Wagnisse bei der Bemessung der Vergütung für das allgemeine Unternehmungswagnis zu berücksichtigen. Eine Außerachtlassung dieser Wagnisse innerhalb der vorliegenden Untersuchung ist deshalb vertretbar.

Um Aufschlüsse über die Geschäftszweigwagnisse zu erhalten, müßte man zunächst das allgemeine Unternehmungswagnis in seine Bestandteile aufspalten und diese danach ordnen, inwieweit sie alle Betriebe oder nur Betriebe einer bestimmten Branche betreffen. Dann wäre die Belastung der einzelnen Branchen mit den letztgenannten Wagnissen festzustellen. Zuletzt müßten die einzelnen Branchen entsprechend der ermittelten Wagnisbelastung eingestuft werden. Auf Grund der sich ergebenden Rangfolge wäre es möglich, branchenmäßig gestaffelte Gewinnsätze festzulegen.¹⁾

Diese Risikobelastung (bzw. Wagnisbelastung, der Verf.) der einzelnen Branchen könnte, so meint Lauterbach, zweckmäßigerweise von den zuständigen Fachorganisationen festgestellt werden. Lauterbach schreibt hierzu:²⁾

"Jeder Geschäftszweig birgt aber in sich wieder seine eigenen Risiken. Zum Beispiel ist jedem Bergbauunternehmen das Wagnis eigen, das eben dem Bergbau ohne Rücksicht auf Standort, Güte und Lagerung der Mineralien usw. anhaftet. ... Dieses Risiko kann am zweckmäßigsten von den Wirtschaftsgruppen beurteilt werden. Es wäre deshalb wünschenswert, wenn die Beteiligten zunächst einmal selbst - und zwar zweckmäßigerweise in den Wirtschafts- oder Fachgruppen - Richtlinien über Art, Höhe und Umfang des Geschäftszweigrisikos ausarbeiten würden, um so eine einigermaßen gleichmäßige Beurteilung des Geschäftszweigrisikos zu erreichen."

1) Vgl. hierzu auch S. 211 ff dieser Arbeit.

2) Lauterbach M.: Das Unternehmerwagnis nach LSÖ, in: Der Wirtschaftstreuhandler, Leipzig 1940, Heft 7, S. 147.

Die gewonnenen Erkenntnisse würden auch Rückschlüsse darauf gestatten, ob zwischen der Höhe des Gewinns und der des allgemeinen Unternehmungswagnisses die - oft vermutete - Korrelation besteht.

Die Untersuchungen über die Geschäftszweigwagnisse wurden vor allem durch Oberparleiter und seine Schüler vorangetrieben. Allerdings beschränkten sie sich auf die Risiken (bzw. Wagnisse, der Verf.) des Warenhandels. "Obwohl es naheliegend gewesen wäre", schreibt Oberparleiter,¹⁾ "die Untersuchung im Hinblick auf die Identität der Grundlagen auf alle Gebiete des Wirtschaftsverkehrs ... auszudehnen, war ... eine Beschränkung auf den Warenhandel dennoch ein Gebot der Gründlichkeit und der Klarheit, soweit eine solche, insbesondere in der Risikolehre, bei der schillernden Vielseitigkeit des Objektes überhaupt erreichbar ist."

Da die Selbstkostenpreise (gemäß den Preisbildungsvorschriften) vorwiegend für Leistungen industrieller Betriebe ermittelt werden,²⁾ lassen sich die von Oberparleiter gewonnenen Ergebnisse kaum für die Bemessung des allgemeinen Unternehmungswagnisses bei der Selbstkostenpreisermittlung verwenden.

1) Oberparleiter K.: a.a.O., S. 4.

2) Der Grund dafür, daß Selbstkostenpreise vorwiegend für Leistungen industrieller Betriebe ermittelt werden, liegt darin, daß die Leistungen der Handelsbetriebe häufig marktgängig sind und somit Marktpreise vorliegen. Dadurch erübrigt es sich, für die Leistungen von Handelsbetrieben Selbstkostenpreise zu ermitteln.

c) Die Besonderheit des Kapitalwagnisses

Die Ausführungen Sandigs zu den im allgemeinen Unternehmungswagnis enthaltenen Wagnissen sind noch in einem weiteren Punkt bemerkenswert. Er stuft das Wagnis des Kapitaleinsatzes gleichrangig neben den übrigen Wagnissen ein.

Im Gegensatz hierzu¹⁾ steht die Auffassung, allgemeines Unternehmungswagnis und Kapitalwagnis seien identisch. Unterstützt wird diese Auffassung beispielsweise von Hess - Zeidler in ihrem Kommentar zu den LSÖ a.F. und n.F. Allerdings zeigen die betreffenden Ausführungen Unsicherheit. Da weiter unten noch auf diese Äußerungen der beiden Kommentatoren eingegangen wird, erübrigt sich an dieser Stelle eine nähere Erörterung.

Offensichtlich wurde die Auffassung, allgemeines Unternehmungswagnis und Kapitalwagnis seien auf das engste miteinander verbunden, häufig vertreten. Der Reichskommissar für die Preisbildung widersprach nämlich durch einen Erlaß den Äußerungen, der kalkulatorische Gewinn (bzw. das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis) sei "eine Funktion des Kapitals und nicht des Umsatzes geworden".²⁾

-
- 1) Die Ansicht, das allgemeine Unternehmungswagnis umfasse lediglich das Kapitalwagnis der Unternehmung, ist weit verbreitet. Es verbirgt sich hinter dieser Ansicht eine Einstellung, deren Wesenskern die übermäßige Betonung der materiellen Vermögenswerte ist. Auf vielen Gebieten, z.B. im Kreditwesen, ist diese Ansicht anzutreffen, obwohl gerade die jüngste Vergangenheit die Unhaltbarkeit dieser Ansicht erwies. So versagten die bisherigen Methoden zur Beurteilung der Kreditwürdigkeit, nämlich auf der Basis des materiellen Vermögens des Kreditnehmers bei Flüchtlingsbetrieben, da es als Beleihungsgrundlage fehlte.
- 2) Erlaß des Reichskommissars für die Preisbildung vom 15. Mai 1939 betr. Anwendung der RPÖ und LSÖ - A 125 - 2042 - (Mitteilungsblatt des R.f.Pr. I, Nr. 21, S. 182).

Die Auffassung, die Vergütung für das allgemeine Unternehmungswagnis sei abhängig vom Kapitaleinsatz, wird von den Vertretern der modernen Betriebswirtschaftslehre nicht nur abgelehnt, sie gehen sogar noch einen Schritt weiter. Von ihnen wird zwar anerkannt, daß das Kapitalwagnis einen Bestandteil des allgemeinen Unternehmungswagnisses darstellt. Sie bestreiten aber, daß es durch das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis mit abzugelten ist. Ihrer Ansicht nach wird das Kapitalwagnis im Zinssatz mit abgedeckt. Diese Anschauung unterstützt beispielsweise Seischab,¹⁾ wenn er sagt:

"Der Kapitaleinsatz stellt deshalb eine besondere Art von Wagnis dar, das zum allgemeinen Unternehmerwagnis zu rechnen ist, obwohl es gewöhnlich von ihm getrennt behandelt wird. Dieses Nutzungswagnis soll durch die kalk. Zinsen mit abgegolten werden."

Die von Seischab vertretene Ansicht soll an einem praktischen Beispiel veranschaulicht werden:

Wenn ein Unternehmen mit dem öffentlichen Auftraggeber für die Erbringung einer Leistung einen Selbstkostenpreis vereinbart, so erhält es heute gemäß VO PR 15/54²⁾ einen kalkulatorischen Zinsfuß von maximal 6,5 v.H. zugebilligt. Es wird unterstellt, daß dieser Höchstsatz gewährt wird. Ferner wird davon ausgegangen, daß die im Januar 1960 aufgelegte 6 %ige Bundesanleihe z.Z. (13. Februar 1962) einen tatsächlichen Zins von 5,9 v.H.³⁾ erbringt. Das Zinsgefälle (6,5 v.H. / 5,9 v.H.) beruht darauf, daß der Kapitaleigner sein Kapital nicht wagnislos (in einer Bundesanleihe), sondern wagnisreich (in einem Unternehmen) investierte.

1) Seischab H.: Kalkulation und Preispolitik, a.a.O., S. 83.

2) Siehe S. 85 Fußnote 2 dieser Arbeit.

3) Frankfurter Allgemeine Zeitung. Frankfurt 1962, Nr. 37 vom 13. Februar 1962, vgl. S.15 (Kursblatt).

Nun bilden aber die Effektivzinsen der Bundesanleihe die reinen Zinsen, die - höheren - kalkulatorischen Zinsen auf das betriebsnotwendige Kapital somit also den reinen Zins zuzüglich einer Wagnisprämie. Damit fließen dem Auftragnehmer über den Zins hinaus auch noch Wagnisvergütungen zu, und zwar dafür, daß er das Wagnis der Kapitalinvestition trägt.

Es fragt sich, womit würde diese zusätzliche Vergütung (Wagnisprämie) gerechtfertigt sein, wenn nicht mit der Investition ein Wagnis verbunden wäre. Daß die Differenz zwischen dem Effektivzinssatz der Bundesanleihe und dem kalkulatorischen Zinssatz bzw. dem Fremdkapitalzinssatz¹ auf der Einrechnung einer Wagnisprämie beruht, läßt sich nicht bezweifeln. In diesem Sinn äußert sich auch Wehe. Er schreibt:²⁾

"Die gezahlten Fremdzinsen sind kein 'reiner' Zins, der sich lediglich nach Angebot und Nachfrage am Geldmarkt richtet, sondern sie enthalten eine Risikoprämie, die den Gläubiger für die Gefahr entschädigen soll, daß er vielleicht eine Einbuße an seinem Kapital erleiden könnte."

Bei Schmalenbach klingt deutlich die Warnung durch, Zins und Gewinn klar voneinander zu trennen. Anlaß zu dieser Befürchtung war die Beobachtung, daß diese beiden Begriffe häufig miteinander verwechselt werden. "Früher sah man diese Unebenheit deutlicher. Bei den Aktiengesellschaften war es üblich, den Aktionären in der Vordividende einen Zins zu zahlen. Das Wort 'Vordividende' ist erst neueren Datums; früher hieß die Vordividende Zins."³⁾ Als weitere Begründung für

1) Diese Gleichsetzung von kalkulatorischen Zinsen und Fremdzinsen ist gerechtfertigt, da sie nicht wesensmäßig voneinander abweichen; beide bestehen aus dem "reinen" Zins zuzüglich einer Wagnisspanne.

2) Wehe W.: a.a.O., S. 26.

3) Schmalenbach E.: Dynamische Bilanz, a.a.O., S. 180.

die Unterscheidung zwischen Vordividende (bzw. Zins) und Gewinn führt er an, daß es auch heute bei Personengesellschaften noch gebräuchlich ist, neben dem Gewinn einen festen - reinen - Zins für das Kapital zu rechnen.

Einen weiteren Beweis für den Einfluß des Wagnisses auf die Höhe des Zinssatzes findet man auf dem Gebiet der langfristigen, dinglich gesicherten Kredite. Wie wäre es sonst zu erklären, daß für die zweite Hypothek ein höherer Zinssatz verlangt wird als für die erste. Die reine Zinsvergütung ist in allen Fällen gleich hoch. Lediglich das wachsende Wagnis bei einer nachrangigen Forderung bewirkt eine Steigerung des Wagniszuschlages und damit auch des Zinsfußes.

Es erhebt sich nunmehr die Frage, inwieweit die Einrechnung einer Wagnisprämie in den Zinssatz bei Preisvereinbarungen für öffentliche Aufträge von Bedeutung ist. Hierzu ist zu sagen, daß die Einbeziehung einer Wagnisprämie in den Zinssatz dadurch berücksichtigt werden könnte, daß man bei der Bemessung des Entgeltes für das allgemeine Unternehmungswagnis das Kapitalwagnis außer Ansatz läßt. Ist dieser Vorschlag nicht zu verwirklichen, so könnte man das Kapitalwagnis bei der Entgeltbemessung zwar berücksichtigen, zum Ausgleich dafür dürfte aber dann nur ein Zinssatz vereinbart werden, der sich ergibt, wenn der "reine" Zinssatz zugrunde gelegt wird.

d) Der Kosten- bzw. Gewinncharakter der Wagnisentgelte

Im folgenden handelt es sich darum festzustellen, ob es gerechtfertigt ist, den Vergütungen für Einzelwagnisse Kosten- und denen für das allgemeine Unternehmungswagnis Gewinncharakter zuzusprechen. Hierzu ist es zweckmäßig, die in der Betriebswirtschaftslehre

vertretenen Auffassungen zu erörtern. Seischab¹⁾ bejaht zwar den Gewinncharakter des Entgeltes für das allgemeine Unternehmungswagnis, äußert aber Zweifel am Kostencharakter der Vergütungen für die besonderen Wagnisse (bzw. Einzelwagnisse, der Verf.). Er schreibt:

"Es kann zweifelhaft sein, ob sich die besonderen Wagnisse durch diese für sie kennzeichnenden Merkmale vom allgemeinen Unternehmerwagnis wesentlich unterscheiden."

Ein derartiger Zweifel wäre berechtigt, wenn sich der Kostencharakter der Vergütungen für Einzelwagnisse nicht nachweisen ließe. Dieser Kostencharakter tritt deutlich hervor, wenn bei einem Einzelwagnis ein Dritter gegen Entgelt den finanziellen Ausgleich bei einem Schadensfall übernimmt (Fremdversicherung). Diese Prämienzahlung hat ausgesprochenen Kostencharakter. Da aber kein wesensmäßiger Unterschied dadurch gegeben sein kann, ob das Unternehmen Fremd- oder Eigenversicherung²⁾ wählt, gehören die Vergütungen für die besonderen Wagnisse zu den Kosten.

Unter den Autoren, die ebenfalls die Kostennatur der Vergütungen für die besonderen Risiken (bzw. der besonderen Wagnisse, der Verf.) bejahen, sei Martin erwähnt. Er schreibt:³⁾

"Kaum bestritten ist der Kostencharakter der Einzelrisiken, sie werden dann auch genau wie die Materialkosten, Lohnkosten und Gemeinkosten in die Selbstkosten eingerechnet."

1) Seischab H.: Kalkulation und Preispolitik, a.a.O., S. 84.

2) Die Eigenversicherung wird in der Weise durchgeführt, daß man im Preis kalkulatorische Einzelwagniskosten verrechnet und die dafür erhaltenen Vergütungen einer Rückstellung zuführt.

3) Martin F.J.: Das privatwirtschaftliche Unternehmerwagnis, Diss., Frankfurt 1941, S. 101.

Es leuchtet ein, daß die gleiche Behandlung von kalkulatorischen Kosten auf Grund von Einzelwagnissen und übrigen Kosten nicht möglich wäre, wenn diese beiden Kostenarten wesensmäßig voneinander abwichen. Wie weit sie übereinstimmen, spiegelt sich in den entsprechenden Vorschriften des Preisrechts wider. In ihnen wird vorgeschrieben, daß die Einzelwagnis-Kosten den Kostenstellen und -trägern nach den gleichen Grundsätzen anzulasten sind wie die anderen Gemeinkosten. In der Kostenrechnung werden also die kalkulatorischen Einzelwagnis-Kosten und die übrigen Gemeinkosten gleich behandelt.

Nunmehr ist zu klären, ob die Vergütung für das allgemeine Unternehmungswagnis Gewinncharakter besitzt. Dies ist zu verneinen, wenn man davon ausgeht, daß der Zuschlag zur Abgeltung des allgemeinen Unternehmungswagnisses kein Gewinnzuschlag sei, sondern Kosten bzw. Verluste abdecken solle. Es wird hierbei an die Verluste späterer Jahre gedacht. Diese Verluste sollen bereits in der Gegenwart ausgeglichen werden. Zu diesem Zweck müßten die zukünftigen Verluste geschätzt und hierfür Kosten in die Kalkulation einbezogen werden, und zwar in Form eines Zuschlags zur Abgeltung des allgemeinen Unternehmungswagnisses. Diese Meinung wird von Pütz vertreten. Er erläutert sie im einzelnen wie folgt:¹⁾

"Auch hier (Entgelt für das privatwirtschaftliche Unternehmerwagnis, der Verf.) handelt es sich nicht um Gewinn, sondern um Kostenersatz, um Verlustausgleich."

"Die Beträge, die für das allgemeine Unternehmerwagnis ... in den Betrieb hineinfließen, sollten deshalb auch nicht als Gewinn ausgeschüttet, sondern müßten

1) Pütz W.J.: Die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Diss., Heidelberg 1939, S. 85f.

bereitgehalten werden, um in Krisenzeiten auftretende Verluste auszugleichen. Die Verluste späterer Jahre müssen in Zeiten guten Geschäftsganges durch antizipierte Kostenverbuchung berücksichtigt werden."

"Der kalk. Gewinnaufschlag ist eben kein Gewinnaufschlag, sondern ein Zuschlag, der echte Kosten abdeckt. Wenn auch diese Kosten in ihrer Höhe wegen der Ungewißheit ihres Auftretens nicht genau feststellbar sind, so ändert dies nichts an ihrem Charakter."

Ein in diesem Sinn erläutertes Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis nimmt damit mehr Kosten als Gewinncharakter an. Soll das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis dem von Pütz vorgeschlagenen Zweck dienen, so würde es kaum noch möglich sein, aus diesem Wagnisentgelt die neutralen Aufwendungen zu bestreiten und Gewinne auszuschütten. Das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis kann damit nicht mehr den ursprünglich vorgesehenen Zwecken¹⁾ dienen. Nur insoweit ist Pütz aber zuzustimmen, als zum Teil aus dieser Wagnisvergütung Rücklagen gebildet werden sollen, um für eventuelle zukünftige Verluste vorzusorgen.

Im Gegensatz zur Auffassung von Pütz steht die Auffassung Fischers. Er schreibt:²⁾

"Echte Gewinnfaktoren innerhalb des kalk. Gewinns sind die Verzinsung des Eigenkapitals und die Wagnisspanne."

Auch Leitner vertritt, wie weiter oben erwähnt wurde,³⁾ die Auffassung, daß das Entgelt für die nicht versicherungsfähigen Wagnisse einen Gewinnbestandteil darstellt.

1) Siehe S. 27 ff dieser Arbeit.

2) Fischer G.: LSÖ Kosten und Preis, a.a.O., S. 102.

3) Siehe S. 91 dieser Arbeit.

Weiterhin bejaht Vollmar ebenfalls den Gewinncharakter der nichtberechenbaren Wagnisse. Sie sind, so führt er aus,¹⁾ "in Wirklichkeit nicht Kostenursache, sondern vielmehr Preisfaktoren und als solche bei der Preisstellung und nicht in der eigentlichen Kalkulation oder Kostenrechnung zu berücksichtigen."

Auch in dieser Arbeit wird die Auffassung vertreten, daß die Vergütungen für Einzelwagnisse Kostencharakter und die für das allgemeine Unternehmungswagnis Gewinncharakter besitzen. Damit wird die These bejaht, daß die Berechenbarkeit der Einzelwagnisse einen wesentlichen Unterschied zur Nichtberechenbarkeit des allgemeinen Unternehmungswagnisses darstellt. Diese Auffassung wird wie folgt begründet:

Von einem Wagnis wird gesprochen, wenn ungewiß ist, ob Gewinn oder Verlust realisiert wird. Zwischen Einzelwagnis und Unternehmungswagnis besteht aber folgender Unterschied: Beim Einzelwagnis verringert sich das Maß der Ungewißheit, weil bezogen auf das Kollektiv die Wahrscheinlichkeit in etwa gleichbleibt.²⁾ Demgegenüber erlauben die komplexe Natur und die Einmaligkeit des Unternehmungswagnisses nicht die Ermittlung der Eintrittswahrscheinlichkeit.

Auf Grund ihrer Berechenbarkeit lassen sich die Vergütungen für Einzelwagnisse unter den Kosten verrechnen. Es ist unbeachtlich, ob die Rückdeckung der Schadensmöglichkeit in Form einer Fremd- oder Eigenversicherung geschieht. Im ersteren Fall hat der

1) Vollmar F.: a.a.O., S. 128.

2) Aus diesem Grund dürfte auch nicht von einem Einzelwagnis gesprochen werden, da ein Wagnis nur vorliegt, wenn ungewiß ist, ob Gewinn oder Verlust realisiert wird. Diesen Charakter des Wagnisses hat aber das Einzelwagnis infolge seiner Berechenbarkeit weitgehend verloren (vgl. S. 9 f dieser Arbeit).

Unternehmer eine Prämie zu entrichten, im letzteren dagegen eine Rückstellung zu bilden. Gemeinsam ist beiden Vorgängen, daß sie stets eine Kostenerhöhung auslösen.¹⁾²⁾

Stellt man die Einzelwagnisse als Kosten dar, entweder als kalkulatorische Wagniskosten (bei Eigenversicherung) oder als Prämie (bei Fremdversicherung), so wird für den Schadensfall vorgesorgt, und zwar entweder durch Bereitstellung eigener Mittel, oder indem ein Dritter den finanziellen Ausgleich des Schadens übernimmt.

Die Möglichkeit, die Einzelwagnisse zu ermitteln und sie damit als kalkulatorische Kosten in die Kalkulation einzubeziehen, unterscheidet die Einzelwagnisse grundsätzlich vom allgemeinen Unternehmungswagnis. Es darf sich zahlenmäßig niemals völlig erfassen lassen, damit es sein Wesen als etwas Unwägbares, d.h. als echtes Wagnis, nicht verliert.

-
- 1) Die Prämie für eine Fremdversicherung stellt einen Kostenbestandteil dar und führt zur Kostenerhöhung. Zur Abdeckung der Einzelwagnisse müssen kalkulatorische Wagniskosten in die Kalkulation mit einbezogen werden. Somit bewirken auch die Einzelwagnisse eine Kostensteigerung.
 - 2) Hierbei wird unterstellt, daß die Prämien oder die kalkulatorischen Einzelwagniskosten im Selbstkostenpreis vergütet werden.

2. Die Bemessung des Entgeltes für das allgemeine Unternehmungswagnis

a) Die Entgeltbemessung in der Fassung der LSÖ von 1938

Die Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn war nach den LSÖ a.F. Nr. 53 (Zinssatz) (1) und (2) wie folgt zu bemessen:

- (1) Als angemessene Verzinsung gilt die jeweilige tatsächliche Verzinsung (Effektivzins) langfristiger Reichsanleihen.
- (2) Die zusätzliche Spanne für das privatwirtschaftliche Wagnis bemißt sich nach den besonderen Verhältnissen des Geschäftszweiges, gegebenenfalls der einzelnen Leistung. Soweit hierbei die Aufwendungen des Rechnungsabschnitts als außergewöhnlich anzusehen sind, ist für die Ermittlung ein entsprechend größerer Zeitraum zugrunde zu legen.

Bei der Ausarbeitung der Vorschrift über die Bemessung des Wagnisentgeltes ließ man sich von der Erfahrung leiten, daß die einzelnen Geschäftszweige unterschiedlich mit Wagnissen belastet und dementsprechend auch gestaffelte Wagnisentgelte zu vereinbaren sind. Ein anschauliches Beispiel dafür, wie sich die unterschiedliche Belastung der einzelnen Geschäftszweige mit Wagnissen berücksichtigen läßt, liefert die Festlegung des Zinssatzes bei der Vergabe von Krediten. Die Gläubiger pflegen in den Zins eine Prämie einzurechnen, die sich nach der Wagnisbelastung des Kreditnehmers richtet. Da eine individuelle Beurteilung des Gefährdungsgrades zu umständlich ist, bevorzugt man häufig branchenmäßig abgestufte Wagnisprämien.

Bei der Ausarbeitung von Nr. 53 (2) LSÖ a.F. hoffte man, daß sich durch die Anwendung dieser Vorschrift im Laufe der Zeit ebenfalls branchenmäßig gestaffelte Wagnis-

entgelte ergeben würden. Daß dieses Ziel nicht erreicht wurde, lag nicht zuletzt bereits an der textlichen Fassung der LSÖ a.F. Die Vorschriften über die Bemessung des Entgeltes für das privatwirtschaftliche Unternehmungswagnis und der kalkulatorischen Zinsen wurden nämlich [unter Nr. 53 (Zinssatz)] zusammengefaßt. Auf diese Weise entstand bereits äußerlich der Eindruck, die kalkulatorischen Zinsen und die Wagnisvergütung würden von der gleichen Grundlage bemessen werden.

In dieser Meinung wurde man noch dadurch bestärkt, daß die kalkulatorischen Zinsen und das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis nach den gleichen Grundlagen - d.h. "entsprechend den tatsächlich gebundenen Kapitalbeträgen"¹⁾ - den Leistungen zugerechnet werden sollten.

Dadurch verbreitete sich die Auffassung, das allgemeine Unternehmungswagnis sei eine Funktion des Kapitaleinsatzes. Um einer solchen irrtümlichen Auffassung vorzubeugen, wurde die Bemessung und die Zurechnung des Wagnisentgeltes in getrennten Vorschriften behandelt. Durch diese Unterscheidung zwischen Bemessung und Zurechnung sollte gezeigt werden, daß hierfür verschiedene Maßstäbe galten. Das Entgelt für das privatwirtschaftliche Unternehmungswagnis war zunächst als absoluter Betrag zu ermitteln und dann in Relation zum eingesetzten Kapital zu bringen. Der sich hierbei ergebende v.H.-Satz war sodann den von den einzelnen Leistungen gebundenen Kapitalbeträgen zuzuschlagen.

Es fehlte nicht an praktischen Vorschlägen, wie dieses Entgelt als absoluter Betrag zu ermitteln sei. Beispielsweise seien erwähnt die Überlegungen von Lauterbach.²⁾

1) Siehe S. 147 ff dieser Arbeit.

2) Siehe S. 102 f dieser Arbeit.

Nach seiner Auffassung sollten von den Wirtschafts- oder Fachgruppen Richtlinien über Art, Höhe und Umfang der Geschäftszweignisse entwickelt werden, um so eine den tatsächlichen Verhältnissen einigermaßen entsprechende Beurteilung der Geschäftszweignisse zu ermöglichen. So gut durchdacht seine Empfehlungen auch sind, sie lassen sich dennoch zunächst nicht praktisch verwirklichen, da die erforderlichen Richtlinien von den Fachorganisationen erst ausgearbeitet werden müßten. Die Überlegungen Lauterbachs zeigen aber die Schwierigkeiten, die eine Bemessung des Entgeltes für das privatwirtschaftliche Unternehmungswagnis bereitet.

Ebenfalls Zweifel an der praktischen Anwendung der Vorschrift Nr. 53 (2) LSÖ a.F. äußern Hess - Zeidler, wie in ihren nachstehenden Ausführungen durchklingt:¹⁾

"Praktisch wird die Festsetzung eines absoluten Wagnisbetrages in vielen Fällen auf große Schwierigkeiten stoßen. Man wird dann hilfweise von der Schätzung eines Prozentsatzes auf das betriebsnotwendige Kapital ausgehen können."

Diese Bemerkung ruft den Eindruck hervor, daß keine Klarheit darüber bestand, wie das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis bemessen werden sollte. Es kommt hinzu, daß Hess - Zeidler bei der Kommentierung von Nr. 53 (2) LSÖ a.F. etwas Unsicherheit ver-raten. So führen die beiden Kommentatoren in der Vor-bemerkung zu den Vorschriften über den kalkulatorischen Gewinn aus, daß zum Zins eine Wagnisspanne tritt, "die den Gewinn soweit erhöht, als es dem privatwirtschaftlichen Kapitalwagnis des Geschäftszweiges oder der besonderen einzelnen Leistung entspricht."²⁾ Ein paar

1) Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 1. Lieferung, III D, S. 129.

2) Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 3. Nachlieferung, III D, S. 123.

Zeilen weiter unten heißt es "... bleibt für die Wagnis-
spanne der Kapitalverzinsung schließlich nur noch das
Wagnis des unternehmerischen Kapitaleinsatzes überhaupt
übrig."¹⁾

Diese Erläuterungen lassen erkennen, daß das privat-
wirtschaftliche Unternehmungswagnis vorwiegend in
Abhängigkeit vom Kapitaleinsatz gesehen wird. Zweifel
an der Richtigkeit dieser Folgerung tauchen auf, wenn
die Kommentatoren ausführen: "Nur der Zins ist eine
unmittelbare Funktion des Kapitals, nicht dagegen der
Wagniszuschlag. Denn das Unternehmerwagnis ergibt sich
nicht ausschließlich aus der Kapitalinvestition."²⁾

Unterstrichen werden diese Ausführungen noch durch
folgende Bemerkung: "Der Wagniszuschlag wird als Ver-
gütung dafür gegeben, daß der Unternehmung als solcher
aus ihrer Tätigkeit Gefahren erwachsen, die zu Ver-
lusten des eingesetzten Kapitals und darüber hinaus
zu weitergehenden Vermögensverlusten der Unternehmer
führen können."³⁾

Der halbamtliche Kommentar gibt also nicht eindeutig
darüber Auskunft, wofür die Wagnisvergütung gewährt
wird. Damit läßt sich auch die Frage nach der Bemessungs-
grundlage an Hand des Kommentars nicht beantworten. Hinzu
kam, daß Unterlagen für die Entwicklung branchenmäßig
gestaffelter Wagnisvergütungen fehlten. Bei dieser
Sachlage stieß die Bemessung des Wagnisentgeltes "nach
den besonderen Verhältnissen des Geschäftszweiges,
gegebenenfalls der einzelnen Leistung" auf erhebliche
Schwierigkeiten. Sie werden von Hess - Zeidler wie
folgt erläutert:⁴⁾

-
- 1) Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 3. Nachlieferung,
III D, S. 123.
 - 2) Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 1. Lieferung,
III D, S. 128 f.
 - 3) Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 2. Nachlieferung,
III D, S. 131.
 - 4) Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 6. Nachlieferung,
III D, S. 131 a.

"Alle diese Kräfte (Änderungen der Erzeugungsmethoden, der Technik, des Bedarfs usw., der Verf.) richtig zu berücksichtigen, sie in ihrer gegenseitigen Bedeutung für einzelne Wirtschaftszweige und Unternehmen abzuwägen und daraus Wagnissätze für Wirtschaftszweige abzuleiten, ist ein Vorhaben, an dessen rascher Durchführbarkeit man zweifeln muß. ... Heute aber sind noch nicht einmal die statistischen Unterlagen dafür vorhanden oder zu beschaffen, da der bisherige Stand des Rechnungswesens nicht erlaubt, die notwendigen Daten zu gewinnen; ..."

Die von Hess - Zeidler genannten Schwierigkeiten gaben Anlaß dazu, daß einmal bei der Bemessung der Gewinnvergütung in den am 25. Mai 1940 verkündeten Leitsätzen über die Preisermittlung bei Bauaufträgen von öffentlichen Auftraggebern¹⁾ und zum anderen bei der Neufassung der LSÖ im Jahre 1942 vom Verfahren der Bemessung der Gewinnvergütung nach den LSÖ a.F. abgewichen wurde. In den LSBÖ erschien in den entsprechenden Vorschriften²⁾ neben dem allgemeinen Unternehmungswagnis ein speziell leistungsbezogener Gewinnanteil. Diese Regelung verdient besondere Beachtung.

Die LSÖ a.F. und n.F. wurden im Hinblick auf industrielle Fertigungsbetriebe abgefaßt, bei denen der Kapitaleinsatz eine große Rolle spielt. In der Bauwirtschaft kam ihm damals (um 1940) nur untergeordnete Bedeutung zu.³⁾ Streng genommen erschöpft sich die Investition des Bauunternehmers in den bereitgehaltenen

1) Verordnung über die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Bauleistungen für öffentliche Auftraggeber vom 25. Mai 1940 (RGBl I, S. 850) nebst den als Anlage beigefügten LSBÖ (Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Bauleistungen für öffentliche Auftraggeber).

2) Vgl. LSBÖ Nr. 43 und Nr. 71 (jeweils: Bemessung des Gewinns).

3) Hierbei sei davon abgesehen, daß sich in den letzten Jahren infolge des Mangels an Arbeitskräften der Kapitaleinsatz in der Bauindustrie erhöhte.

Geräten. Zur Finanzierung des notwendigen Umlaufvermögens hatte sich in der Praxis bereits seit langem ein gut durchdachtes System von Abschlagszahlungen eingebürgert. Im Vergleich zum industriellen Fertigungsbetrieb bedingt aber die Erstellung der Bauleistungen wesentlich größere technische und organisatorische Fähigkeiten.

Hätte man bei der Abfassung der LSÖ a.F. sowohl das Wagnis der Kapitalinvestition als auch das der unternehmerischen Leistung gleichwertig eingeschätzt, wäre es überflüssig gewesen, bei den LSBÖ die Gewinnvergütung in einen kapital- und leistungsbezogenen Teil aufzuspalten. Die Tatsache der Aufspaltung bewies, daß im Grunde die Gewinnbemessung nach den LSÖ a.F. in erster Linie am kapitalmäßigen Wagnis ausgerichtet war. In dem Augenblick, in dem das Kapital an Bedeutung verlor, war man gezwungen, vorzuschreiben, auch die Leistung bei der Bemessung der Gewinnvergütung zu berücksichtigen.

Weiterhin waren - wie weiter oben erwähnt - die Schwierigkeiten bei der Bemessung der Gewinnvergütung nach den LSÖ a.F. ein Grund dafür, die Vorschrift Nr. 53 (2) bei der Überarbeitung der LSÖ a.F. ebenfalls neu zu fassen. Welche Bemessungsgrundlagen nunmehr festgelegt wurden, wird im folgenden erörtert.

b) Die Entgeltbemessung in der Fassung der LSÖ von 1942

Unter Nr. 54 (Allgemeines Unternehmerwagnis) Abs. (2) LSÖ n.F. wurde folgende Bemessung des Entgeltes für das allgemeine Unternehmerwagnis (bzw. Unternehmungswagnis, der Verf.) vorgeschrieben:

- "(2) Das Entgelt für allgemeines Unternehmerwagnis ist in einem festen Betrag oder in einem Hundertsatz vom betriebsnotwendigen Vermögen oder / und in einem Hundertsatz vom Umsatz zu bemessen.

Der Reichskommissar für die Preisbildung kann hierfür Richtsätze durch Bekanntmachung im Deutschen Reichsanzeiger und Preußischen Staatsanzeiger aufstellen."

Zunächst ist festzustellen, daß für die Bemessung der kalkulatorischen Zinsen und des Entgeltes für das allgemeine Unternehmungswagnis zwei getrennte Vorschriften - Nr. 53 (1) und Nr. 54 (2), jeweils LSÖ n.F. - geschaffen wurden. Damit wurde bereits nach außen hin unterstrichen, daß die kalkulatorischen Zinsen und das Wagnisentgelt nicht von den gleichen Grundlagen zu bemessen waren.

Zu den einzelnen Bemessungsgrundlagen für das Wagnisentgelt ist folgendes zu sagen.

Die Vorschrift, das Wagnisentgelt als einen festen Betrag zu vereinbaren, war vor allem für den Selbstkostenerstattungspreis gedacht. Sie stimmte dem Prinzip nach mit der ursprünglichen Bemessungsvorschrift [Nr. 53 (2) LSÖ a.F.] überein, allerdings mit dem wesentlichen Unterschied, daß die Forderung nach Beachtung der branchenbedingten Gegebenheiten fallengelassen wurde.

Die Vorschrift, das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis in einem festen Betrag zu bemessen, erlangte keine große Bedeutung. Dies erklärt sich daraus, daß diese Bemessung des Wagnisentgeltes erfordert, für jede Preisvereinbarung erneut zu überlegen, wie man einen angemessenen "festen Betrag" ermitteln kann. Damit eignet sich dieses Verfahren seiner ganzen Natur nach nur für Einzelfälle. Es war für eine allgemeine Anwendung zu zeitraubend und zu umständlich. Dennoch fragt sich aber, ob trotz dieser Mängel die Bemessung des Wagnisentgeltes in einem festen Betrag nicht auch Vorzüge gegenüber der Bemessung von den übrigen Grundlagen gemäß Nr. 54 (2) LSÖ n.F. besitzt.

Beim Selbstkostenerstattungspreis führt die Vereinbarung eines festen Betrages für die Wagnisvergütung zu einem besseren Ergebnis, als wenn man sie vom Umsatz¹⁾ oder vom betriebsnotwendigen Vermögen²⁾ bemißt. Bei der Bemessung des Wagnisentgeltes in einem festen Betrag läßt sich nämlich die bei der Durchführung des Auftrages erbrachte Eigenleistung stärker berücksichtigen als bei der Bemessung des Wagnisentgeltes vom Umsatz oder vom betriebsnotwendigen Vermögen. Die Eigenleistung gilt aber - nach der in dieser Arbeit vertretenen Auffassung - als die Grundlage, von der sich ein angemessenes Wagnisentgelt bemessen läßt.³⁾ Bestimmt man das Wagnisentgelt in einem festen Betrag, so ist es möglich, für jede Auftragsleistung den Anteil der Eigenleistung zu berücksichtigen, da der feste Betrag seinem Wesen entsprechend nach den individuellen Gegebenheiten des einzelnen Auftrages zu bemessen ist. Demgegenüber kann man die Eigenleistung nur wenig berücksichtigen, wenn das Wagnisentgelt vom Umsatz oder vom betriebsnotwendigen Vermögen bemessen wird. Zwischen diesen beiden Bemessungsgrundlagen und der Eigenleistung besteht nämlich kein enges Abhängigkeitsverhältnis. Somit scheint es auch kaum möglich zu sein, in v.H. vom Umsatz oder vom betriebsnotwendigen Vermögen ein Wagnisentgelt zu bestimmen, das in einem angemessenen Verhältnis zur Eigenleistung steht.

-
- 1) Bei der Bemessung der Vergütung für das allgemeine Unternehmungswagnis ist der Umsatz zu Selbstkosten anzusetzen. Deshalb ist es vertretbar, wenn gelegentlich in dieser Arbeit - wie im übrigen auch im einschlägigen Schrifttum - anstelle von einer Bemessung des Wagnisentgeltes vom Umsatz, von einer Bemessung des Wagnisentgeltes von den Selbstkosten gesprochen wird.
 - 2) Bezüglich des Unterschiedes zwischen betriebsnotwendigem Vermögen und betriebsnotwendigem Kapital siehe S. 81 ff dieser Arbeit.
 - 3) Vgl. hierzu S. 179 ff dieser Arbeit.

Nunmehr sind die übrigen Bemessungsgrundlagen gemäß Nr. 54 (2) LSÖ n.F. zu erläutern. Zunächst ist positiv zu bewerten, daß scharf zwischen kapital- und leistungsbezogener Gewinnvergütung unterschieden wird. Zu diesem Zweck wird in die Bemessungsvorschrift für das Wagnis-entgelt als neue Hilfsgröße der Kalkulation das "betriebsnotwendige Vermögen" eingeführt. Es umfaßt das gesamte Anlage- und Umlaufvermögen, soweit die Vermögens-teile dem Betriebszweck dienen. Unberücksichtigt bleiben bestimmte immaterielle Vermögenswerte, z.B. der Geschäfts-wert.

Mit der vom betriebsnotwendigen Vermögen bemessenen Wagnisvergütung sollte das Kapitalwagnis abgegolten werden. Demgegenüber wollte man mit der vom Umsatz bemessenen Gewinnvergütung die Leistung abgelten.

Die in Nr. 54 (2) LSÖ n.F. enthaltene Vorschrift, das Wagnisentgelt vom betriebsnotwendigen Vermögen oder / und vom Umsatz zu bemessen, wurde durch die weiter oben genannte Bekanntmachung¹⁾ von Richtsätzen für den kalkulatorischen Gewinn (1. Bekanntmachung LSÖ, LSBÖ) eingeschränkt.²⁾

Demnach belief sich die Vergütung für das allgemeine Unternehmungswagnis auf 1,5 v.H. jährlich vom betriebsnotwendigen Vermögen, zuzüglich 1,5 v.H. jährlich vom Umsatz, jedoch höchstens 4,5 v.H. jährlich vom betriebsnotwendigen Vermögen.

1) Siehe S. 72 dieser Arbeit.

2) Obwohl es sich hierbei nur um eine "Bekanntmachung" handelt, sprechen Hess - Zeidler davon, daß damit der Reichskommissar für die Preisbildung die Wagnissätze v e r b i n d l i c h festgesetzt hat (vgl. Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 3. Auflage, III D, S. 131 b). Dies bedeutet, daß die Wagnissätze vom betriebsnotwendigen Vermögen u n d vom Umsatz zu bemessen sind. Die nach Nr. 54 (2) LSÖ n.F. mögliche Bemessung vom betriebsnotwendigen Vermögen oder vom Umsatz ist während der Gültigkeit dieser Bekanntmachung nicht mehr zulässig.

Die Heranziehung dieser zwei Grundlagen für die Bemessung des Wagnisentgeltes erfolgte aus dem nachstehenden Grund. Zwischen Umsatz und betriebsnotwendigem Vermögen besteht kein enges Abhängigkeitsverhältnis. Eine Umsatzsteigerung, die ausschließlich auf erhöhten Preisen beruht, führt nicht zwangsläufig zu einem entsprechenden Anwachsen des betriebsnotwendigen Vermögens.

Wird dagegen der Umsatzanstieg nicht durch die Erhöhung der Preise, sondern der abgesetzten Mengen hervorgerufen, so kann es vorteilhaft sein, beispielsweise zu kapitalintensiveren Fertigungsverfahren überzugehen. Das bewirkt u.U., daß das betriebsnotwendige Vermögen stärker zunimmt als der Umsatz.

Bemißt man also das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis vom Umsatz und vom betriebsnotwendigen Vermögen, so führt eine Erhöhung des Umsatzes beispielsweise um 10 v.H. auf Grund entsprechender Preissteigerungen nicht auch zu einer Vergrößerung der Wagnisvergütung um 10 v.H. Vielmehr wird sich die Wagnisvergütung um weniger als 10 v.H. erhöhen, was gerechtfertigt ist, da lediglich ein Preisanstieg der Umsatzerhöhung zugrunde liegt.

Ist der Umsatzanstieg dagegen durch eine Vergrößerung der Absatzmenge bedingt und wendet der Unternehmer kapitalintensivere Fertigungsmethoden an, so wächst das betriebsnotwendige Vermögen u.U. stärker als der Umsatz. Damit wird das vom Umsatz und vom betriebsnotwendigen Vermögen bemessene Wagnisentgelt stärker steigen als der Umsatz, was vertretbar ist, wenn man das Unternehmungswagnis vorwiegend in Abhängigkeit vom Kapitaleinsatz sieht.

Es ist nicht zu bestreiten, daß durch die Heranziehung der beiden Bemessungsgrundlagen manche Mängel gemildert

werden, die sich ergeben, wenn man das Wagnisentgelt entweder vom Umsatz oder vom betriebsnotwendigen Vermögen bemißt. Das oben angeführte Beispiel einer durch Preiserhöhung hervorgerufenen Umsatzsteigerung ließ erkennen, daß es in diesem Fall zu einem besseren Ergebnis führt, das Wagnisentgelt vom betriebsnotwendigen Vermögen und vom Umsatz zu bemessen als ausschließlich vom Umsatz. Trotzdem können aber durch Heranziehung der beiden Bemessungsgrundlagen die Mängel, die dem Umsatz oder dem betriebsnotwendigen Vermögen als Bemessungsgrundlage des Wagnisentgeltes anhaften, nicht g r u n d s ä t z l i c h beseitigt werden. Eine Umsatzsteigerung auf Grund von Preiserhöhungen führt auch bei Heranziehung beider Bemessungsgrundlagen zu einer Erhöhung des Wagnisentgeltes, wenn diese auch geringer ist als bei der Entgeltbemessung vom Umsatz allein. Preissteigerungen an sich rechtfertigen aber kaum eine Erhöhung des Wagnisentgeltes.

Deshalb wäre kritisch zur kombinierten Anwendung der beiden Bemessungsgrundlagen das gleiche zu sagen, was vorzubringen sein wird, wenn entweder der Umsatz oder das betriebsnotwendige Vermögen als Bemessungsgrundlage für das Wagnisentgelt dient. Auf die betreffenden Ausführungen darf verwiesen werden.¹⁾

Dividiert man den Umsatz durch das betriebsnotwendige Vermögen, so ergibt sich ein Quotient, der mit dem - sprachlich ungenauen²⁾ - Ausdruck "Kapitalumschlag" bezeichnet wird.

1) Siehe S. 126 ff dieser Arbeit.

2) Im Nenner des Bruches steht nämlich das Vermögen und nicht das Kapital. Es wäre also richtiger, vom Vermögens- anstatt vom Kapitalumschlag zu sprechen.

Mit Hilfe dieses Quotienten kann man darstellen, wie häufig sich das Kapital bei steigendem Umsatz umschlägt. Bei derartigen Überlegungen ist die Annahme zugrunde gelegt, daß das Vermögen in seinem relativen Wachstum hinter dem des Umsatzes zurückbleibt.

Auf diese Weise verbessert sich fortschreitend die Rentabilität, da der Umsatz und damit der Gewinn prozentual stärker steigen als das eingesetzte Kapital. Dies läßt sich wie folgt ausdrücken:

Kapitalumschlag x Umsatzrentabilität (Gewinn in v.H. des Umsatzes) =

Kapitalrentabilität (Gewinn gemessen in v.H. des Kapitals)

Diese Gleichung ermöglicht es, die Kapitalrentabilität darzustellen, wenn beide Multiplikatoren bekannt sind.¹⁾ Weiterhin ist aus der Gleichung ersichtlich, daß es falsch wäre, vom Umsatzgewinn unmittelbar auf die Rentabilität zu schließen. Vielmehr ist bei einer solchen Schlußfolgerung die Häufigkeit des Kapitalumschlages zu beachten. Sie wurde in der - bereits erwähnten - 1. Bekanntmachung LSO, LSBÖ insofern berücksichtigt, als man das umsatzabhängige Wagnisentgelt nach oben - 4,5 v.H. vom betriebsnotwendigen Vermögen - begrenzte. Ohne diese Begrenzung würde ein kleiner Wagnissatz bei einem häufigen Vermögensumschlag eine unangemessen hohe Wagnisvergütung, bezogen auf das betriebsnotwendige Vermögen, bewirken, wie das folgende Beispiel veranschaulicht:

- 1) Legt man beispielsweise die von Bliß angegebene Kapitalumschlagshäufigkeit und Umsatzrentabilität für die nordamerikanische Industrie in den ersten Friedensjahren nach dem 1. Weltkrieg zugrunde, so zeigen sich folgende Renditen (vgl. J.H. Bliß in L-P. Alford's Management's Handbook. New York 1924, 3. Aufl., auszugsweise zitiert bei Weigmann W. Selbstkostenrechnung und Preisbildung in der Industrie, Leipzig 1939, S. 73):

Geschäftszweig	Kapitalumschlag ¹⁾	Gewinn in v.H. d. Umsatzes	Rentabilität in v.H. d. Kapitals
Automobile	0,96	7,1	6,8 %
Baumwollwaren	0,89	9,0	8,0 %
Chem. Produkte	0,67	9,2	5,7 %
Großschlächtereien	2,36	1,3	3,1 %
Kohle	0,26	18,6	4,8 %
Leder	0,60	4,0	2,4 %
Papier	0,45	3,9	1,8 %
Tabak	0,65	12,8	8,3 %
Zucker	0,65	15,7	10,2 %

¹⁾ Im Original: auf 1 % Gesamtkapital entfallende Verkäufe

Umschlagshäufigkeit des betriebsnot- wendigen Vermögens	Entgelt für das allgemeine Unter- nehmungswagnis	
	in v.H. des Umsatzes	in v.H. des betriebsnotwendigen Ver- mögens
1	2	3 (1x2)
1	1,5	1,5
2	1,5	3,0
3	1,5	4,5
4	1,5	6,0
5	1,5	7,5
6	1,5	9,0

Wenn man das umsatzbezogene Wagnisentgelt in v.H. des betriebsnotwendigen Vermögens mißt, so zeigt sich ein starkes Ansteigen dieses Wagnisentgeltes. Deshalb ist es angebracht, ab einer bestimmten Umschlagshäufigkeit des betriebsnotwendigen Vermögens den umsatzbezogenen Wagnissatz zu senken. Hierbei ergibt sich folgendes:

Umschlagshäufigkeit des betriebsnot- wendigen Vermögens	Entgelt für das allgemeine Unter- nehmungswagnis	
	in v.H. des Umsatzes	in v.H. des betriebsnotwendigen Ver- mögens
1	2	3 (1x2)
1,0	1,5	1,50
1,5	1,5	2,25
2,0	1,5	3,00
2,5	1,5	3,75
3,0	1,5	4,50
3,5	1,29	4,50
4,0	1,13	4,50

Bis zu einer Häufigkeit des Vermögensumschlages von 3,0 erhält der Auftragnehmer den vollen Wagnissatz. Schlägt sich dagegen das betriebsnotwendige Vermögen öfter als dreimal um, so wird der umsatzbezogene Satz

für das allgemeine Unternehmungswagnis so weit gekürzt, daß er 4,5 v.H. des betriebsnotwendigen Vermögens nicht überschreitet.

Es erhebt sich nunmehr die Frage, ob die Bemessungsgrundlagen Umsatz und betriebsnotwendiges Vermögen wirklich die Errechnung einer Wagnisvergütung gestatten, die in einem angemessenen Verhältnis zum allgemeinen Unternehmungswagnis steht. Die Frage wäre zu bejahen, wenn bei wachsender Eigenleistung das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis, bemessen von den vorgenannten Grundlagen, ebenfalls stiege.

Als erstes wird der Umsatz als Bemessungsgrundlage kritisch betrachtet. Wie heftig der Umsatz bzw. die Selbstkosten als Bemessungsbasis angegriffen wurden, läßt sich aus der folgenden Äußerung von Welter¹⁾ sehen. Er schreibt:

"Es gab einmal eine Zeit, da war das volkswirtschaftliche Denken in manchen Kreisen so unterentwickelt, daß man bereit war, den Lieferanten ihre Kosten zu erstatten und dazu einen Aufschlag für kalkulatorischen Gewinn, der zumindest zum Teil in einem bestimmten Prozentsatz der Kosten berechnet wurde."

Bei einer derartig scharfen Ablehnung der Selbstkosten als Bemessungsgrundlage werden die kalkulationstechnischen Prinzipien übersehen, von denen bei der Abfassung der LSÖ a.F. und n.F. ausgegangen wurde. Man ließ sich von den Verhältnissen industrieller Fertigungsbetriebe leiten, die ihre Preise durch Zuschlagskalkulation ermitteln. Bei diesem Kalkulationsverfahren bilden die Selbstkosten die Bemessungs- und die Zuschlagsbasis für die Gewinnvergütung.

1) Welter E.: Der Staat als Kunde, Heidelberg 1960, S. 235 f.

Die Zuschlagskalkulation hat sich seit vielen Jahrzehnten eingebürgert. Dieser Gesichtspunkt gab offensichtlich den Ausschlag zur Übernahme dieser Kalkulationsmethode in die Preisbildungsvorschriften. Bedient man sich aber der Zuschlagskalkulation, so ergibt es sich zwangsläufig, die Vergütung für das allgemeine Unternehmungswagnis in Form eines Zuschlages auf die Selbstkosten abzugelten.

Hiergegen würde nichts einzuwenden sein, wenn die Selbstkosten lediglich die Verrechnungsbasis für die Wagnisvergütung wären. Bedenken sind dagegen zu erheben, daß die Selbstkosten zugleich auch die Bemessungsbasis bilden. Dem wäre nur zuzustimmen, wenn zwischen dem Umsatz und der Eigenleistung¹⁾ ein enges Abhängigkeitsverhältnis besteht. Eine Steigerung des Umsatzes um - beispielsweise - 10 v.H. würde dann bedeuten, daß sich auch die Eigenleistung in etwa um diesen v.H.-Satz erhöht. Somit wäre es gerechtfertigt, daß auch das vom Umsatz bemessene Wagnisentgelt in etwa um 10 v.H. wächst. Tatsächlich besteht aber zwischen Umsatz und Eigenleistung kein so enges Abhängigkeitsverhältnis, daß man aus einer Steigerung des Umsatzes um 10 v.H. auch auf eine Erhöhung der Eigenleistung um etwa diesen v.H.-Satz schließen könnte. Vielmehr ist es möglich, daß die Eigenleistung in ihrer absoluten Höhe unverändert bleibt, wenn nämlich die Umsatzsteigerung - beispielsweise - auf einem Preisanstieg für das verbrauchte Material beruht. Da der Umsatz also nicht repräsentativ ist für die Eigenleistung, scheint es auch nicht möglich zu sein, einen v.H.-Satz von den Selbstkosten festzulegen, der zu einem der Eigenleistung angemessenen Wagnisentgelt führt.

1) Auf S. 179 ff dieser Arbeit wird erläutert, warum der Eigenleistung gegenüber den anderen Bemessungsgrundlagen (Umsatz und betriebsnotwendiges Vermögen) der Vorzug zu geben ist.

Weiterhin wird gegen die Bemessung des Wagnisentgeltes vom Umsatz noch eingewendet, daß dadurch die Unwirtschaftlichkeit gefördert wird. Die Gewinnvergütung wurde nämlich auch von den durch unwirtschaftliche Betriebsführung entstandenen Kosten bemessen. Dies bedeutet, daß der tüchtige Auftragnehmer - mit relativ niedrigen Selbstkosten - bestraft und der unfähige belohnt wird. Wie mangelhaft die Bemessung des Wagnisentgeltes von den Selbstkosten ist, zeigt sich darin, daß sie innerhalb der an öffentlichen Aufträgen interessierten Wirtschaftskreise heftig kritisiert wurde. So schrieb beispielsweise 1952 Pöckel, anläßlich der Vorarbeiten zu den "Leitsätzen", in einem Aufsatz in der "Neuen Betriebswirtschaft":¹⁾

"Die damalige Entwicklung zum sog. Selbstkostenpreis, der keineswegs in der Regel ein nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermittelter wirklicher Selbstkostenpreis war, hatte außerordentlich schädliche Wirkungen auf die Entwicklung der Wirtschaftlichkeit in den Betrieben, weil es von dem wirtschaftlichen Streben, die Kosten den Leistungswerten, d.h. den erzielbaren Marktpreisen und dergl. anzupassen, also von der Rationalisierung weg- und zum 'Kostendecken' hinführte, zumal der kalkulatorische Gewinn z.T. von der Höhe der Kosten abhing, was geradezu zum 'Kostenmachen', mindestens aber zur Beeinträchtigung des normalen betriebswirtschaftlichen Widerstandes gegen Kostenerhöhungen verführen konnte."

Es wurden also - mit Recht - Bedenken dagegen erhoben, das Wagnisentgelt in v.H. von den Selbstkosten zu vereinbaren. Steigende Kosten bewirken dann nämlich

1) Pöckel E.: Die neuen Vorschriften für die Preisbildung, in: Neue Betriebswirtschaft, Heidelberg 1952, 5. Jg., Heft Nr.8, S. 114.

zwangsläufig eine höhere Gewinnvergütung. Damit wird das Bemühen des Auftragnehmers, die Leistung wirtschaftlich zu erbringen und damit die Kosten zu senken, spürbar nachlassen. Es kann aber, wie Hortmann¹⁾ betont, "nicht im allgemeinen Interesse liegen, das Risiko der Kostengestaltung dem Auftragnehmer abzunehmen und ihn an der Kostengestaltung zu desinteressieren".

Es war also notwendig, den Auftragnehmer dazu anzuhalten, die Leistung wirtschaftlich zu erstellen. Um das zu erreichen schrieb man vor, daß die entstandenen Kosten nur vergütet werden durften, wenn sie einer wirtschaftlichen Betriebsführung entsprachen, d.h. angemessen waren. Weiter unten wird die Bedeutung dieser Einschränkung näher untersucht.²⁾ Das Ergebnis dieser Untersuchung sei an dieser Stelle wiedergegeben. Danach sind die preisrechtlichen Vorschriften über den Ansatz angemessener Kosten dahingehend auszulegen, daß dem öffentlichen Auftraggeber grundsätzlich die Möglichkeit gegeben sein muß, die Erstattung von Kosten, die durch Unwirtschaftlichkeit entstanden sind, ablehnen zu können. Die tatsächliche Bedeutung der Vorschrift über den Ansatz angemessener Kosten ist deshalb gering, weil es schwierig ist, konkret festzustellen, ob Kosten angemessen sind oder nicht. Aus diesem Grunde müssen häufig die vom Auftragnehmer geforderten Kosten voll erstattet werden. Dies stellt zweifelsohne einen Mangel der Ermittlung von Selbstkostenpreisen dar. Er wirkt sich besonders spürbar aus, wenn von diesen überhöhten Selbstkosten die Gewinnvergütung bemessen wird. Dem Auftragnehmer werden dann nämlich nicht nur die durch

1) Hortmann K.A.: Grundzüge der Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, in: Der Wirtschaftstreuhänder, a.a.O., 10. Jg., Nr. 1, S. 5.

2) Siehe S. 159 dieser Arbeit.

Unwirtschaftlichkeit entstandenen Kosten, sondern auch ein hiervon bemessener Gewinn vergütet. Um diesen Mangel zu beheben, müssen Verfahren entwickelt werden, die es erlauben, die Wirtschaftlichkeit der Betriebsführung rasch und zuverlässig zu beurteilen.

Nunmehr ist das betriebsnotwendige Vermögen als Bemessungsgrundlage kritisch zu betrachten. Gegenüber dem Umsatz bietet es zweifelsohne einen Vorteil. Zwischen Selbstkosten und betriebsnotwendigem Vermögen besteht kein so enger Zusammenhang, daß eine Kostensteigerung auch zu einer Erhöhung des betriebsnotwendigen Vermögens führt. Preiser bemerkt hierzu:¹⁾ "Denn die Beziehung zwischen Kapital und Selbstkosten ist nicht eindeutig." Eine Steigerung der Kosten durch Unwirtschaftlichkeit führt also nicht zwangsläufig zu einer Vergrößerung des betriebsnotwendigen Vermögens und dadurch zu einer höheren Gewinnvergütung. Bemißt man das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis vom betriebsnotwendigen Vermögen, so wird der Unternehmer nicht zum unwirtschaftlichen Arbeiten verleitet. Somit scheint das betriebsnotwendige Vermögen zunächst eine zweckentsprechendere Bemessungsbasis als die Selbstkosten zu sein.

Dennoch bestehen Bedenken dagegen, die Gewinnvergütung vom betriebsnotwendigen Vermögen zu bemessen, denn zwischen dem betriebsnotwendigen Vermögen (bzw. dem betriebsnotwendigen Kapital) und der Eigenleistung besteht kein enger Zusammenhang. Preiser schreibt hierzu:²⁾

1) Preiser E.: a.a.O., S. 290.

2) Ebenda. Preiser meint an dieser Stelle offensichtlich das betriebsnotwendige Vermögen, wenn er vom betriebsnotwendigen Kapital spricht. Als erste Bemessungsgrundlage behandelt er die Selbstkosten. Damit geht er von der in den LSO n.F. vorgeschriebenen Bemessungsgrundlage für den kalkulatorischen Gewinn aus, d.h. von den Selbstkosten und dem betriebsnotwendigen Vermögen. (Die Abgeltung des allgemeinen Unternehmungswagnisses durch einen festen Betrag interessiert in diesem Zusammenhang nicht.)

"Der bessere Betrieb kann kapitalintensiver sein. Seine Kosten sind zwar niedriger als die des schlechten Betriebes, enthalten aber mehr Abschreibungsbeträge; das betriebsnotwendige Kapital ist höher, dementsprechend auch der Gewinnzuschlag. Aber das betriebsnotwendige Kapital des guten Betriebes kann auch niedriger sein: die gleiche Leistung wird bei niedrigeren Kosten mit Hilfe eines kleineren technischen Apparates erstellt. In diesem Fall ergäbe sich auch für das zweite Gewinnelement die Konsequenz, daß der fortschrittliche Betrieb schlechter gestellt wird als der rückschrittliche"

Es fragt sich nunmehr, warum zwischen betriebsnotwendigem Vermögen und Eigenleistung kein enges Abhängigkeitsverhältnis besteht. Das betriebsnotwendige Vermögen, wie es sich unter Zugrundelegung der Preisbildungsvorschriften ergibt, umfaßt vorwiegend das materielle Vermögen. Immaterielle Vermögenswerte, wie sie beispielsweise durch die Organisation eines Betriebes verkörpert werden,¹⁾ bleiben außer Ansatz. Zur Erstellung der Eigenleistung sind aber die materiellen und die immateriellen Vermögenswerte notwendig. Deshalb kann zwischen betriebsnotwendigem Vermögen und Eigenleistung kein enger Zusammenhang bestehen, da es nur einen Teil des gesamten betriebsnotwendigen Vermögens umfaßt. Bemißt man von diesem betriebsnotwendigen (Teil-) Vermögen die Gewinnvergütung, so kann das dazu führen, daß ein leistungsfähiger Auftragnehmer eine geringere Gewinnvergütung als ein unfähiger erhält. Der Betrieb des ersteren ist beispielsweise besser organisiert als der Betrieb des letzteren. Aus diesem Grunde kann der erstere Auftragnehmer die gleiche Eigenleistung mit einem kleineren Vermögenseinsatz erbringen wie der letztere Auftragnehmer.

Diese Kritik an der Bemessung des Entgeltes für das allgemeine Unternehmungswagnis in einem v.H.-Satz vom betriebsnotwendigen Vermögen versucht Hortmann

1) Vgl. hierzu auch S. 179 ff dieser Arbeit.

abzuschwächen. Seiner Ansicht nach findet Tüchtigkeit dadurch ihre Abgeltung,¹⁾ "daß die LSÖ grundsätzlich eine Vorkalkulation vorsehen, die zu Festpreisen führt. Gelingt es, die Kosten unter ihren Ansatz zu drücken, entsteht ein Gewinn".

Zweifelsohne wird für jeden Auftrag eine Vorkalkulation erstellt. Nicht jede Vorkalkulation aber führt zur Vereinbarung eines Festpreises. Für viele Aufträge werden Selbstkostenerstattungspreise vereinbart.²⁾ Folglich gilt der Einwand von Hortmann nicht grundsätzlich. Weiterhin spricht gegen die Ansicht Hortmanns, daß häufig Festpreise auf Grund einer Vorkalkulation bestimmt werden, deren Kostenansätze aus dem Kostenanfall eines bereits durchgeführten und abgerechneten Auftrages gleicher Art ermittelt sind. Der öffentliche Auftraggeber vereinbart beispielsweise für die 1. Serie (100 Fahrzeuge) einen Selbstkostenerstattungspreis. Anschließend wird dann der Kostenanfall entsprechend den Erfordernissen der Festpreiskalkulation aufbereitet. Die hierbei gewonnenen Erkenntnisse vermitteln einen ausreichenden Einblick in das Kostengefüge des Betriebes, um die Einbeziehung von Kalkulationsreserven³⁾ in den Festpreis für die folgenden Serien zu verhindern.

Die von Hortmann erwähnte zusätzliche Gewinnmöglichkeit besteht also nur, wenn Festpreise bestimmt werden und der öffentliche Auftraggeber keine Vergleichszahlen besitzt, um evtl. Kalkulationsreserven aufzuspüren.

-
- 1) Hortmann K.A.: Einzelfragen zum Gewinnzuschlag nach LSÖ, in: Der Wirtschaftstreuhänder, 9. Jg., S. 113 (vgl. auch S. 138 ff dieser Arbeit).
 - 2) Die Erklärung ergibt sich häufig aus der Art der Aufträge selbst, die (wie z.B. Entwicklungs- und Studienaufträge) wegen der unübersehbaren Kostengestaltung die Vereinbarung eines Festpreises nicht ratsam erscheinen läßt.
 - 3) Bezüglich des Begriffs der Kalkulationsreserven vgl. S. 137 Fußnote 2 dieser Arbeit.

Solche für den Auftragnehmer günstige Voraussetzungen dürften aber nicht allzu häufig gegeben sein. Der von Hortmann angeführte Einwand gegen die Kritik am betriebsnotwendigen Vermögen als Bemessungsbasis für die Gewinnvergütung trifft also nur beschränkt zu.

Nunmehr sind die in den "Leitsätzen" vorgeschriebenen Bemessungsgrundlagen für das Wagnisentgelt zu untersuchen.

c) Die Entgeltbemessung in den "Leitsätzen"

Während in den LSÖ n.F. vier Möglichkeiten zur Bemessung des Wagnisentgeltes genannt wurden, sind es in den "Leitsätzen" zunächst nur drei Möglichkeiten, wie aus Nr. 52 (Höhe der Zurechnung) Abs.1 der "Leitsätze" hervorgeht. Diese Vorschrift lautet:

"Das Entgelt für das allgemeine Unternehmerwagnis ist in einem Hundertsatz vom betriebsnotwendigen Vermögen oder in einem Hundertsatz vom Umsatz oder in einer Summe von zwei solchen Hundertsätzen zu bemessen. Der Bundesminister für Wirtschaft kann hierfür Richt- oder Höchstsätze festlegen."

Es wurde zunächst darauf verzichtet, die Bemessung des Wagnisentgeltes in einem festen Betrag in die Gewinnvorschriften mit einzubeziehen. Dies wurde nachgeholt durch die VO PR Nr. 14/54,¹⁾ derzufolge in Nr. 52 Abs.1 der "Leitsätze" hinter den Worten "zwei solchen Hundertsätzen" einzufügen ist: "oder in einem festen Betrag". Damit deckt sich die Vorschrift der "Leitsätze" über die Bemessung des Entgeltes für das allgemeine Unternehmungswagnis inhaltlich wieder mit der entsprechenden Vorschrift der LSÖ n.F. Diese Übereinstimmung gilt auch für die Rechtsnatur der

1) Verordnung PR 14/54 vom 23.12.1954 zur Änderung und Ergänzung der VO PR 30/53 über die Preise bei öffentlichen Aufträgen (Bundesanzeiger 1954 Nr. 250, S.1).

beiden Vorschriften selbst, da Nr. 52 (1) der "Leitsätze" ebenfalls zwingenden Charakter besitzt.

Zu den Bemessungsgrundlagen selbst ist im einzelnen folgendes zu sagen.

Die nachträgliche Einfügung "oder in einem festen Betrag" ist in erster Linie für den Selbstkostenerstattungspreis gedacht. Man konnte sich aber nicht dazu entschließen, diese Möglichkeit der Gewinnbemessung für den Selbstkostenerstattungspreis zwingend vorzuschreiben. Die von den Bundesministern für Wirtschaft und für Finanzen veröffentlichten Richtlinien¹⁾ lassen aber keinen Zweifel daran, daß die Vereinbarung einer absoluten Vergütung für das allgemeine Unternehmernwagnis bei Selbstkostenerstattungspreisen die Regel bilden soll. Dies geht aus Nr. 29 Abs.3 der Richtlinien deutlich hervor:

"Daher ist bei allen Selbstkostenpreis- und vor allem bei allen Selbstkostenerstattungspreis-Vereinbarungen mit besonderem Nachdruck darauf hinzuwirken, daß das allgemeine Unternehmerwagnis als fester Betrag vereinbart wird; ist dies nicht möglich, so sind die entgegenstehenden Gründe aktenkundig zu machen."

Trotzdem findet die Möglichkeit, das Wagnisentgelt in einem festen Betrag zu vereinbaren, in der Praxis keinen Anklang, da sich dieses Verfahren bei der Vielzahl und der Mannigfaltigkeit der öffentlichen Aufträge als zu umständlich erweist.

Weiterhin darf das Wagnisentgelt nach Nr. 52 (1) der "Leitsätze" vom Umsatz und / oder vom betriebsnotwendigen Vermögen bemessen werden. Im Gegensatz zur LSÖ n.F.

1) Richtlinien des Bundeswirtschaftsministers und des Bundesfinanzministers für öffentliche Auftraggeber zur Anwendung der VO PR 30/53 vom 1. Juli 1955 (Bundesanzeiger 1955, Nr. 196, S.1).

(1. Bekanntmachung LSÖ, LSBÖ) machte der Bundesminister für Wirtschaft von seinen Möglichkeiten, Richt- oder Höchstsätze¹⁾ festzulegen, noch keinen Gebrauch. Damit werden die Höhe des Wagnissatzes und die Wahl der Bemessungsbasis zum Gegenstand von Verhandlungen zwischen den Vertragsparteien. Es ist zulässig, das Wagnisentgelt jeweils nur vom betriebsnotwendigen Vermögen oder vom Umsatz zu bemessen. Wie aus den in den letzten Jahren abgeschlossenen Verträgen beispielsweise zwischen dem Bundesamt für Wehrtechnik und Beschaffung, Koblenz, und privaten Auftragnehmern ersichtlich ist, wird gelegentlich das Wagnisentgelt in einem v.H.-Satz vom Umsatz oder vom betriebsnotwendigen Vermögen vereinbart. Es ist nicht vorteilhaft, daß nunmehr zugelassen wird, das Wagnisentgelt vom betriebsnotwendigen Vermögen o d e r vom Umsatz zu bemessen. Die Heranziehung beider Bemessungsgrundlagen führt zu einem besseren Ergebnis, als wenn das Wagnisentgelt nur von einer der beiden Grundlagen bemessen wird. Dies wird auch in der folgenden Äußerung der Kommentatoren Michaelis - Rhösa bestätigt. Sie schreiben:²⁾

1) Die Richtsätze sind unverbindlich, die Höchstsätze dagegen verbindlich für die Vertragsparteien.

2) Michaelis H. - Rhösa C.A.: a.a.O., Lieferung Oktober 1954, "Leitsätze" Nr. 52, S. 4.

"Bei einer richtigen Koppelung beider Verfahren und dem Ansatz angemessener Zuschläge auf beide Berechnungsgrundlagen tritt zumeist ein Wagnis- ausgleich ein, der dem Wesen der unternehmerischen Tätigkeit und dem damit verbundenen Wagnis gerecht zu werden vermag. ... In der Praxis der Selbstkosten- preisermittlung nach den Leitsätzen dürfte daher im Regelfalle dieser gemischten Berechnungsbasis der Vorzug zu geben sein."

Es wäre deshalb zu empfehlen, daß man soweit wie möglich in den Verträgen beide Bemessungsgrundlagen vereinbart.

d) Die Bedeutung des Wagnisentgeltes für die Gesamt-
erfolgsrechnung¹⁾

Die Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn nach den "Leitsätzen" (bzw. nach den LSÖ a.F. und n.F.) ist ein Stückgewinn, der nicht isoliert betrachtet werden darf. Es ist daher die Bedeutung aufzuzeigen, die diese Gewinnvergütung für die Gewinn- und Verlustrechnung besitzt.

Diese Untersuchung wäre leicht durchzuführen, wenn sich der endgültige Gewinn der Gewinn- und Verlustrechnung durch Addition aus den Stückgewinnen ergäbe. In der Regel bildet sich aber der endgültige Gewinn aus dem Zusammenwirken mehrerer Einflußfaktoren, zu denen allerdings als einer der wichtigsten die Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn gehört.

1) In den nachstehenden Ausführungen bleibt der Leistungsgewinn unberücksichtigt, da er infolge seiner individuellen Natur die Betrachtung stören würde. Seine Einbeziehung würde auch zu keinen neuen Erkenntnissen verhelfen.

Um die Bedeutung dieser Gewinnvergütung für den endgültigen Gewinn beurteilen zu können, ist es notwendig, zwischen ihr und der Gewinn- und Verlustrechnung eine Brücke zu schlagen. Dies scheint auch deshalb zweckmäßig zu sein, weil die Beziehungen zwischen der Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn und dem Gesamterfolg häufig nicht ausreichend geklärt sind. So schreibt Daub in seinem Handkommentar:¹⁾

"Vielfach wird in vergleichenden Betrachtungen über den Gewinn der kalk. Gewinnansatz kritisiert aus der Sicht des tatsächlich erzielten Betriebsgewinns, und zwar wohl in der Regel in dem Sinn, daß der kalk. zugelassene Gewinnansatz nicht ausreiche, einen angemessenen Gewinn zu erzielen. Dieser Vergleich von kalk. Gewinnansatz und Betriebsgewinn übersieht, daß es sich um inhaltlich nicht vergleichbare Größen handelt: Der Betriebsgewinn ist eine außerordentlich komplexe Größe, wie sich aus einer Analyse nachweisen läßt. ..."

Bemerkenswert ist, daß nach den Angaben des Autors an die Kritik gewöhnlich dann die Feststellung geknüpft wird, die Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn sei unzureichend. Aus diesem Grunde besitzt die Untersuchung über die Bedeutung der Gewinnvergütung für die Gewinn- und Verlustrechnung einen erheblichen praktischen Wert, da sich auf Grund einer solchen Untersuchung feststellen läßt, ob die Gewinnvergütung ausreicht, um allen an sie gestellten Anforderungen gerecht zu werden.

Es erhebt sich zunächst die Frage, ob dem Empfänger eines öffentlichen Auftrages über die Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn hinaus noch weitere Gewinne zufließen. Der Selbstkostenpreis kann nämlich Kalkulationsreserven²⁾ enthalten, die später zu einem zusätzlichen Gewinn führen. Mit dieser Behauptung wird

1) Daub W.: a.a.O., S. 176.

2) Unter Kalkulationsreserven sind zu verstehen - bewußt oder unbewußt - überhöhte Kostenansätze bei der Ermittlung von Selbstkostenpreisen.

die Zuverlässigkeit der Selbstkostenpreisermittlung bezweifelt. Ihr Wert steht und fällt aber damit, daß nur die tatsächlich angefallenen Kosten im Preis verrechnet werden. Die Wichtigkeit dieses Prinzips geht daraus hervor, daß es in Nr. 4 (Kosten und Selbstkostenpreise) Abs.1 der "Leitsätze" erwähnt wird. Diese Vorschrift lautet:

"Die Kosten werden aus Menge und Wert der für die Leistungserstellung verbrauchten Güter und in Anspruch genommenen Dienste ermittelt."

Die Schätzungen darüber, ob die Kalkulationsreserven bedeutsam sind oder nicht, schwanken stark. Hess - Zeidler glauben, daß im allgemeinen diesen verdeckten Gewinnen kein allzu großes Gewicht beizumessen ist. Sie schreiben:¹⁾

"Bei einer Preisbildung auf Grund der LSÖ wäre die Bildung des Gewinnes als Differenz zwischen Preis und Kosten (im Vergleich zur Gewinnbildung im freien Wettbewerb, der Verf.) auf die - wohl meist geringen - Ersparnisse beschränkt, die sich aus dem Unterschied von vorkalkulierten normalen und tatsächlich anfallenden Kosten ergeben können, wenn nicht von vornherein ein Wagnisaufschlag vorgesehen worden wäre."

Demgegenüber erblickt Hortmann²⁾ in den Kalkulationsreserven durchaus eine Möglichkeit, einen zusätzlichen Gewinn zu erzielen, wie seine folgenden Äußerungen zeigen. Er meint, daß

"die LSÖ grundsätzlich eine Vorkalkulation vorsehen, die zur Vereinbarung fester Preise führt. ... Geht es ... dem Unternehmer, auf Grund geeigneter

1) Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 6. Nachlieferung, III D, S. 131.

2) Hortmann K.A.: Einzelfragen zum Gewinnzuschlag nach LSÖ a.a.O., 9. Jg., Nr. 6, S. 113.

betrieblicher Maßnahmen, die Kosten niedriger zu halten, als sie in der Vorkalkulation angesetzt wurden, so verbleibt die dadurch entstehende Kostenersparnis dem Unternehmer und erhöht entsprechend seinen Gewinn. ... Die Praxis hat es erwiesen, daß die aus derartigen Kostenersparnissen stammenden zusätzlichen Gewinne recht ansehnlich sein können. ..."

Da ein ähnlicher Einwand Hortmanns bereits früher kritisch besprochen wurde,¹⁾ darf an diese Ausführungen angeknüpft werden.

Einmal spielt neben dem Selbstkostenfestpreis - den Hess - Zeidler bzw. Hortmann offensichtlich meinen - der Selbstkostenerstattungspreis eine nicht unbedeutende Rolle. Beim Selbstkostenerstattungspreis wird bekanntlich der Kostenanfall nachkalkulatorisch erfaßt. Die Wahrscheinlichkeit, daß eine solche Nachrechnung verborgene Gewinne enthält, ist gering. Denkbar wäre lediglich, daß beispielsweise ein Unternehmen durch geschickte Wahl der Umlageschlüssel im Betriebsabrechnungsbogen höhere Selbstkosten für die Leistungserstellung errechnet als tatsächlich entstanden sind. Auf die Dauer würde aber die Preisprüfung diese überhöhten Kosten feststellen und Vorsorge treffen, daß zukünftig keine überhöhten Kosten erstattet werden.

Somit treffen die Ausführungen Hortmanns lediglich für die öffentlichen Aufträge zu, für die Festpreise vereinbart werden.

Ob ein Festpreis eine Kalkulationsreserve enthält oder nicht, hängt von folgendem ab. Hat der Auftraggeber ausreichend Vergleichsmaterial zur Verfügung, so werden die in die Vorkalkulation evtl. einbezogenen Kostenreserven relativ schnell festgestellt sein und

1) Siehe S. 132 f. dieser Arbeit.

die Preisforderungen entsprechend gekürzt werden. Fehlen dem Auftraggeber dagegen Vergleichsmöglichkeiten, so ist es für ihn schwierig, Kalkulationsreserven aufzudecken und den Selbstkostenpreis entsprechend zu berichtigen. Es dürfte aber selten vorkommen, daß die Beschaffungsämter über keinerlei Vergleichszahlen verfügen. Sollten dennoch solche Unterlagen einmal fehlen, so ist es dann durchaus denkbar, daß nennenswerte Gewinne auf Grund solcher Kalkulationsreserven erzielt werden, da diese mangels Vergleichsunterlagen nicht festgestellt und eliminiert werden können.

Kalkulationsreserven beruhen auf dem Ansatz überhöhter Kosten und stehen deshalb in keinem Zusammenhang mit dem Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis. Im Rahmen der handels- (bzw. steuer-) rechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung bewirkt die Vergütung von Kalkulationsreserven eine Steigerung der Umsatzerlöse. Da diesen Kalkulationsreserven keine entsprechenden Kosten (bzw. Aufwendungen) gegenüberstehen, erhöhen sie den Überschuß der Erträge über die Aufwendungen (bzw. vermindern eine Unterdeckung).

Die Kalkulationsreserven werden in der Regel nicht zahlenmäßig erfaßt, da es schwierig ist, beispielsweise festzustellen, zu welcher Mehrvergütung insgesamt ein um 5 v.H. überhöhter Materialgemeinkostenzuschlag führt. Auf diese überhöhten Materialgemeinkosten werden nämlich dieselben Gemeinkostenzuschläge (z.B. Verwaltungsgemeinkostenzuschlag) gerechnet wie auf die "regulären" Materialgemeinkosten. Um die tatsächliche Mehrvergütung auf Grund überhöhter Materialgemeinkosten zu ermitteln, müßte festgestellt werden, welche Gemeinkostenzuschläge auf die überhöhten Materialgemeinkosten im einzelnen verrechnet wurden. Eine solche Feststellung wird aber im Hinblick auf den damit verbundenen Arbeitsaufwand nur selten getroffen.

Für eine Überleitung in die handels- (steuer-) rechtliche Gewinn- und Verlustrechnung kommen die Kalkulationsreserven nicht in Betracht, da sie bereits - als Vergütungen für überhöhte Kosten - auf der Ertragsseite der Gewinn- und Verlustrechnung berücksichtigt sind. Somit werden nur das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis und die kalkulatorischen Zinsen in die Gewinn- und Verlustrechnung übernommen.. Hierbei empfiehlt es sich, von den folgenden drei Annahmen auszugehen:

- der Rechnungsabschnitt ist steuerlich noch nicht endgültig veranlagt, d.h. es ist das Ertragsteuer-Soll zu ermitteln,
- alle geforderten Kosten werden vom öffentlichen Auftraggeber erstattet, d.h. eine Abgeltung nichterstattungsfähiger Kosten aus dem Gewinn entfällt, und
- es handelt sich um eine Aktiengesellschaft.

Den Ausgangspunkt für die Überführung der Gewinnvergütung in die Gewinn- und Verlustrechnung bildet der "verfügbare Gewinn (bzw. Ertrag)". Er besteht aus dem Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis und den kalkulatorischen Zinsen abzüglich der Fremdkapitalzinsen.

Aus diesem verfügbaren Ertrag ist zunächst die Körperschaftsteuer zu bestreiten. Um diese ermitteln zu können, muß der körperschaftsteuerpflichtige Gewinn festgestellt werden. In Übereinstimmung mit den steuerlichen Vorschriften ist der verfügbare Ertrag zu erhöhen um:

- a) den Überschuß der kalkulatorischen Abschreibungen über die bilanziellen (bzw. bei Unterdeckung wäre der "verfügbare Ertrag" zu kürzen),
- b) die Vermögensteuer (vgl. § 12 Ziff.2 des Körperschaftsteuergesetzes),

- c) zwei Drittel der Vermögensabgabe (gemäß § 211 Abs.1 des Lastenausgleichsgesetzes ist ein Drittel der Vermögensabgabe abzugsfähig).

Der verfügbare Ertrag zuzüglich der unter a) bis c) genannten Zusetzungen stellt den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn dar. Bei der Ermittlung der Körperschaftsteuer ist zu beachten, daß das Körperschaftsteuergesetz (§ 19 Abs.1 Ziff.1) einen gespaltenen Tarif vorsieht, und zwar

- 51 v.H. auf den einbehaltenen Gewinn und
- 15 v.H. auf den ausgeschütteten Gewinn.

Vom körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn wird der ausgeschüttete Gewinn abgesetzt. Der verbleibende körperschaftsteuerpflichtige Gewinn wird mit 51 v.H. versteuert. Demgegenüber beläuft sich die Körperschaftsteuer auf den ausgeschütteten Gewinn auf 15 v.H.

Verringert man den verfügbaren Ertrag um
den ausgeschütteten Gewinn,
die hierauf entfallende Körperschaftsteuer,
die auf den körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn,
gekürzt um den ausgeschütteten Gewinn, entfallende
Körperschaftsteuer,
so ergibt sich der im Betrieb verbleibende, d.h. der
einbehaltene Gewinn.

Der praktische Wert dieser Rechnung wird sichtbar, wenn beispielsweise ein Unternehmen nur einen Teil seiner Erzeugung an die öffentliche Hand liefert und prüfen will, ob die dabei ihm zugebilligte Gewinnvergütung ausreicht, um alle Anforderungen

an die Gewinnvergütung zu befriedigen. Nachfolgend wird dieses Beispiel unter Zugrundelegung konkreter Angaben dargestellt, wobei folgende Annahmen gelten sollen.

Grundkapital: DM 5 000 000,--

Geschäftsjahr: 1. Januar bis 31. Dezember 1960

Umsatz der Unternehmung:	DM 20 000 000,-
Anteil der öffentlichen Hand: ¹⁾	" 4 000 000,-
Wiederbeschaffungswert d. Anlagen:	" 25 000 000,-
Durchschnittlicher kalk. Abschreibungssatz:	6 v.H.
Betriebsnotwendiges Vermögen:	" 14 000 000,-
Vereinbarter kalk. Zinssatz	6,5 v.H.
Vereinbarte Vergütung für den kalk. Gewinn vom Umsatz:	2 v.H.
Bezahlte Fremdkapitalzinsen:	" 110 000,-
Geldbeschaffungskosten:	" 50 000,-
Bilanzielle Abschreibungen:	" 1 300 000,-
Vermögensabgabe:	" 81 000,-
Vermögenssteuer:	" 75 000,-
Ausgeschütteter Gewinn:	" 375 000,-

1) Der öffentliche Auftraggeber soll 20 % der Kapazität beanspruchen.

Unter Zugrundelegung dieser Daten ergibt sich folgende Rechnung:

Rechenvorgang	Unternehmen	
	insgesamt	Anteil d. öffentl. Hand
	- in DM 1 000,- -	
Kalk. Zinsen	910	182
+ Entgelt für das allge- meine Unternehmungs- wagnis	400	80
Zwischensumme	1 310	262
./. Fremdkapitalzinsen (einschl. Geldbe- schaffg.Kosten)	160	32
Verfügbarer Ertrag	1 150	230
<u>Ermittlung des körperschaft- steuerpflichtigen Gewinnes</u>		
Verfügbarer Ertrag	1 150	230
+ Abschreibungsdifferenz (kalk.Abschreibg. (DM 1,5 Mill)) ./. Bilanz.Abschreibg. (DM 1,3 Mill) =)	200	40
+ Zwei Drittel der Ver- mögensabgabe (vgl. § 211 Abs.1 Lasten- ausgleichsgesetz)	54	10,8
+ Vermögensteuer (vgl. § 12 Ziff.2 des Körperschaftsteuerges.)	75	15
Körperschaftsteuerpfl. Gewinn	1 479	295,8
Ausschüttung einer Dividende	375	75
darauf 15 v.H. Kör- perschaftsteuer	56,3	11,3
Verbleibender körperschaft- steuerpflichtiger Gewinn (DM 1,479 Mill.)		
DM 0,375 Mill.)	1 104	220,8
darauf 51 v.H. Kör- perschaftsteuer	563	112,6
Verfügbarer Ertrag	1 150	230
./. Körperschaftsteuer auf Dividende	56,3	11,3
./. Körperschaftsteuer auf verbleibendem Gewinn	563	112,6
./. ausgeschütteter Gewinn	375	75
<u>Verbleibender Gewinn</u>	<u>155,7</u>	<u>31,1</u>

Die vereinfachte Rechnung - Gewinnverwendungsrechnung genannt - zeigt, daß das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis und die kalkulatorischen Zinsen abzüglich Fremdkapitalzinsen ausreichen, um die an die Gewinnvergütung gestellten Anforderungen - Ausschüttung einer Dividende etc. - zu erfüllen.

Es erhebt sich nunmehr die Frage, ob es nicht möglich wäre, auf Grund von Gewinnverwendungsrechnungen repräsentativer Unternehmen einer Branche allgemeingültige kalkulatorische Zins- und Wagnissätze zu entwickeln. Die Frage ist zu verneinen, denn die Gewinnverwendungsrechnung unterliegt stark betriebsindividuellen Einflüssen. So schwankt beispielsweise von Unternehmen zu Unternehmen die Höhe der Dividende. Die Bestimmungsgründe für die Dividendenhöhe sind verschiedenartig. Ein Unternehmen wird beispielsweise von einem Hauptaktionär beherrscht, der eine hohe Dividende verlangt. Ein anderes Unternehmen wiederum will den erzielten Gewinn soweit wie möglich einbehalten, um damit Investitionen zu finanzieren. Diese Beispiele zeigen, daß sich die betriebsindividuellen Gegebenheiten zu stark auf die Gewinnverwendungsrechnung auswirken, um sie als Grundlage dafür zu nehmen, allgemeinverbindliche Zins- und Wagnissätze festzulegen.

Es fehlt nicht an Versuchen, die individuellen Bestimmungsgründe der Gewinnverwendungsrechnungen auszuschalten, um zu allgemeinverbindlichen Aussagen zu gelangen. Hervorzuheben ist die bereits erwähnte Untersuchung von Zeidler.¹⁾

Seinen Beispielen liegen folgende Annahmen zugrunde:
kalkulatorischer Zinssatz = 6 v.H. vom betriebsnotw. Kapital;
Entgelt für den kalkulatorischen Gewinn = 1,5v.H. vom betriebsnotw. Vermögen;

1) Zeidler F.: Kalkulatorische Zinsen, Körperschaftsteuer und Gewinn, a.a.O., vgl. S.118-121.

tatsächlicher durchschnittlicher Zinssatz für Fremdkapital = 10 v.H.;

Anteil der Körperschaftsteuer = 60 v.H. der nach Abzug der Fremdkapitalzinsen verbleibenden kalkulatorischen Zinsen und Wagnisvergütungen;

Kapitalstruktur:¹⁾

Beispiel I a)	EK : FK = 35 : 65 (FK = überwiegend zinsfrei)
" I b)	EK : FK = 35 : 65 (FK = überwiegend verzinslich)
" II	EK : FK = 50 : 50 (FK = zur Hälfte verzinslich)
" III a)	EK : FK = 65 : 35 (FK = überwiegend zinsfrei)
" III b)	EK : FK = 65 : 35 (FK = überwiegend verzinslich)

Überprüft man auf Grund dieser Annahmen, inwieweit die kalkulatorischen Zinsen zuzüglich Wagnisentgelt ausreichen, die Fremdkapitalzinsen und die Körperschaftsteuer zu bezahlen sowie einen ausschüttbaren Gewinn zu erzielen, so ergibt sich folgendes.

	<u>ausschüttbarer Gewinn in v.H. des Grundkapitals</u>
Beispiel I a)	4,3
" I b)	1,9
" II	3,25
" III a)	3,8
" III b)	3,0

In sämtlichen Beispielen reicht der verfügbare Ertrag aus, um nach Abgeltung der Fremdkapitalzinsen und der Körperschaftsteuer auch noch einen Gewinn auszuschütten. Er schwankt, bezogen auf das Grundkapital, zwischen 1,9 und 4,3 v.H. Diese große Schwankungsbreite zeigt, wie schwierig es ist, v.H.-Sätze für die kalkulatorischen Zinsen und das Wagnisentgelt festzulegen, die jedem Unternehmen einen angemessenen ausschüttbaren Gewinn sichern, ohne daß dabei einzelne Unternehmen weit über- oder unterdurchschnittliche, ausschüttbare Gewinne erzielen.

1) EK bedeutet Eigenkapital und FK Fremdkapital.

3. Die Zurechnung des Entgeltes für das allgemeine Unternehmungswagnis

a) Die Zurechnung des Wagnisentgeltes entsprechend den gebundenen Kapitalbeträgen

Die Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn nach den LSÖ a.F. umfaßte Bestandteile mit Gewinn- und Kostencharakter. Auf Grund dieser mangelnden Homogenität bestand die Notwendigkeit, bei der Zurechnung verschiedenartige Schlüssel anzuwenden, wie aus LSÖ a.F. Nr. 55 (Verrechnung des kalkulatorischen Gewinns auf die Leistungseinheit) Abs.1 hervorgeht. Diese Vorschrift lautet:

"Die Verrechnung des kalkulatorischen Gewinns gemäß Nr. 50a und b (der LSÖ a.F., der Verf.) auf die Leistung erfolgt entsprechend den tatsächlich gebundenen Kapitalbeträgen, die der Ausfuhrförderungs- zahlungen nach der Erhebungsgrundlage, die der öffentlichen Spenden wie der der Verwaltungsgemeinkosten."

Das Entgelt für das privatwirtschaftliche Unternehmungswagnis wurde den Leistungen entsprechend ihrer Kapitalbeanspruchung zugerechnet. Diese Regelung befriedigt nicht, denn das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis ist nicht ausschließlich abhängig von den jeweils gebundenen Kapitalbeträgen, sondern auch von der betrieblichen Leistung. In diesem Sinn äußert sich auch Fischer:¹⁾ "Es mag bedauerlich erscheinen, daß der kalkulatorische Gewinn so ausschließlich an das Kapital des Betriebes gebunden ist, während die Betriebsleistung selbst hierbei zurücktritt."

Man war sich der Mängel dieser einseitigen Zurechnung bewußt. Das Kapital wurde aus praktischen Erwägungen als alleinige Verrechnungsgrundlage herangezogen. Die

1) Fischer G.: LSÖ Kosten und Preis, a.a.O., S. 103.

Kapitalbeanspruchung der Leistungen war bereits für die Zumessung der kalkulatorischen Zinsen ermittelt. Daher lag es nahe, dem Auftragnehmer zu ersparen, eine neue Zurechnungsbasis zu entwickeln.

Die Vorschriften über die Gewinnverrechnung sagen nichts darüber, nach welchen Verfahren das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis den Leistungen zuzurechnen ist. Nachfolgend sind Verfahren für die Zurechnung geschildert. (Unter aa) sind zwei Verfahren für Betriebe mit stark gemischter Fertigung und unter bb) ist ein Verfahren für Betriebe mit Massenproduktion angeführt.)

aa) Es wird der pro Kostenstelle gebundene Kapitalbetrag ermittelt, vermindert um das jeweilige Abzugskapital. Die Zuschlagsätze zur Abgeltung des allgemeinen Unternehmungswagnisses sind bekannt. Somit kann pro Kostenstelle das Wagnisentgelt errechnet werden. Es wird nunmehr nach den gleichen Grundsätzen auf die Kostenträger bzw. Leistungen weiter verrechnet, nach denen die Gemeinkosten dieser Kostenstellen den Kostenträgern bzw. Leistungen zugerechnet wurden.

Das zweite Verfahren besteht darin, daß man nicht die Wagnisvergütung pro Leistung, sondern die Kapitalbeanspruchung pro Leistung errechnet. Diese Kapitalbeanspruchung soll nach den gleichen Grundsätzen ermittelt werden, nach denen die Kostenbelastung dieser Leistungen errechnet wurde. Von dem pro Leistung gebundenen Kapital wird dann das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis ermittelt.

Beide Methoden müssen zum gleichen Ergebnis führen. Zur Kontrolle ist der nach dem ersten Verfahren ermittelte absolute Gewinn pro Leistung mit dem Gewinnsatz zu kapitalisieren. Hierbei müßte sich derselbe Kapitalbetrag pro Leistung ergeben wie nach dem zweiten Verfahren.

- bb) Wesentlich einfacher gestaltet sich die Zurechnung bei Betrieben mit Massenproduktion. Da die einzelnen Leistungen das Kapital sowohl zeitlich wie auch mengenmäßig gleich beanspruchen, ist eine Zurechnung des Wagnisentgeltes auf der Grundlage des Umsatzes oder der Selbstkosten möglich.

Die Ausfuhrförderungsabgaben waren entsprechend ihrer Erhebungsgrundlagen¹⁾ zuzurechnen.

Die Verrechnung der öffentlichen Spenden erfolgte wie die Umlage der Verwaltungsgemeinkosten.

Bei der Überarbeitung der LSÖ a.F. wurden auch die Vorschriften über die Zurechnung des Wagnisentgeltes neu gefaßt. Welche Zurechnungsgrundlagen hierbei im einzelnen vorgeschrieben wurden, wird im folgenden gezeigt.

- b) Die Zurechnung des Wagnisentgeltes mit einfachen Schlüsseln oder direkt

LSÖ n.F. Nr. 55 (Verrechnung des kalkulatorischen Gewinns auf die Leistung) lautet nunmehr wie folgt:

- (1) Die kalk. Zinsen sind den Leistungen möglichst nach deren Kapitalbeanspruchung direkt oder über Kostenstellen und Kostenträgergruppen zuzurechnen. Die Verrechnung mit einfachen Schlüsseln (z.B. Selbstkosten oder Erlös der Leistung) ist zulässig, wenn dies zu ausreichend genauen Ergebnissen führt oder die genaue Zurechnung mit Rücksicht auf die Wirtschaftlichkeit des Rechnungswesens nicht zumutbar ist.

1) Wurde die Ausfuhrförderungsabgabe beispielsweise vom Umsatz bemessen, so war sie auf der Grundlage des Umsatzes den einzelnen Leistungen zuzurechnen.

- (2) Das Entgelt für allgemeines Unternehmerwagnis kann den Leistungen mit einfachen Schlüsseln (z.B. Selbstkosten oder Erlöse der umgesetzten Leistungen) oder direkt zugerechnet werden.

Die Zurechnung der kalkulatorischen Zinsen und der Wagnisvergütung wurde jeweils für sich geregelt. Damit sollte offensichtlich gezeigt werden, daß es sich hierbei um zwei wesensmäßig verschiedene Gewinnbestandteile handelt.

Das Wagnisentgelt konnte nunmehr den Leistungen mit Hilfe einfacher Schlüssel zugerechnet werden. Der in den LSÖ n.F. Nr. 55 (2) enthaltene Hinweis auf die Selbstkosten oder Erlöse der umgesetzten Leistungen zeigte, daß man nunmehr diesen Verrechnungsgrundlagen gegenüber den "effektiv gebundenen Kapitalbeträgen" den Vorzug gab. Die Einführung dieser neuen Verrechnungsgrundlage bedeutete, daß die von den Selbstkosten bemessene Wagnisvergütung auch auf Basis Selbstkosten den Leistungen zugerechnet werden konnte.¹⁾ Damit war die Zurechnung des Wagnisentgeltes auf Basis Selbstkosten nicht länger auf Betriebe mit Massenproduktion beschränkt, sondern nunmehr auch für Betriebe mit stark gemischter Fertigung möglich, soweit allerdings - um es zu wiederholen - das Wagnisentgelt in v.H. vom Umsatz bemessen wurde. Tatsächlich aber wendeten nicht mehr Betriebe als vor der Neufassung der LSÖ den Umsatz als Zurechnungsbasis für das Wagnisentgelt an. Die 1. Bekanntmachung LSÖ/LSBÖ schrieb nämlich vor, daß die Wagnisvergütung vom betriebsnotwendigen Vermögen und vom Umsatz zu bemessen war. Eine auf diese Weise ermittelte Wagnisvergütung konnte nach wie vor

1) Soweit das betriebsnotwendige Vermögen als Bemessungsbasis für das Wagnisentgelt diente, war es zweckmäßig, das Wagnisentgelt auch weiterhin auf der Grundlage der "effektiv gebundenen Kapitalbeträge" den Leistungen zuzurechnen.

nur von Betrieben mit Massenproduktion auf Basis Umsatz den Leistungen zugerechnet werden. Für Betriebe mit stark gemischter Fertigung kam auch weiterhin für diese Wagnisvergütung nur die indirekte Zurechnung, d.h. über die Kostenstellen, in Betracht.

In Anlehnung an die in den LSÖ n.F. vorgeschriebene Zurechnung des Wagnisentgeltes auf die Leistung heißt es in den "Leitsätzen" Nr. 52 (Höhe der Zurechnung) Abs.3 wie folgt:

"Den Kostenträgern (absatzbestimmten Leistungen) ist der kalkulatorische Gewinn unmittelbar oder mittels einfacher Schlüssel zuzurechnen."

Da im Gegensatz zur früheren Regelung (1. Bekanntmachung LSÖ, LSBÖ) gegenwärtig die Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn entweder vom Umsatz o d e r vom betriebsnotwendigen Vermögen bemessen werden kann, ist die Bedeutung der direkten Zurechnung gewachsen. Sie ist immer als zweckmäßig anzusehen, wenn das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis vom Umsatz bemessen wird.

Nunmehr ist die Bemessung und Zurechnung des Leistungsgewinns zu erörtern.

IV. Die Bemessung und Zurechnung des Leistungsgewinns

1. Die Problematik des Leistungsgewinns

a) Der individuelle Leistungsgewinn und die Differentialrente

Die Preisbildungsvorschriften ermöglichen die Vergütung von

- aa) individuellen Leistungsgewinnen¹⁾ und
- bb) Differentialrenten.²⁾

Zu aa): Der individuelle Leistungsgewinn gemäß den Preisbildungsvorschriften.

Wenn eine Mehrleistung vorliegt, so wird die Höhe des individuellen Leistungsgewinns in Verhandlungen zwischen den Vertragsparteien festgelegt. Allgemeingültige Richtlinien für die Bemessung solcher Leistungsgewinne lassen sich nicht entwickeln. Diese Feststellung wird durch die Preisbildungsvorschriften bestätigt. In den LSÖ a.F. wurde von einem Leistungszuschlag "in angemessener Höhe"³⁾ und in den LSÖ n.F. von einem "Entgelt für Mehrleistungen"⁴⁾ gesprochen. Die "Leitsätze" schreiben vor, daß der Leistungsgewinn der unternehmerischen Mehrleistung⁵⁾ entsprechen soll. Die Preisbildungsvorschriften überlassen es also den Vertragsparteien, die Höhe des Leistungsgewinns festzulegen.

1) Es handelt sich hierbei um den individuellen Leistungsgewinn gemäß den LSÖ a.F. Nr. 56 (2), den LSÖ n.F. Nr. 50 (1) c und Nr. 56 und den "Leitsätzen" Nr. 51 b.

2) Es handelt sich hierbei um die Differentialrente gemäß den RPÖ Nr. 8, der VPÖ § 6 Abs.2 und der VPöA § 5 Abs.4.

3) Siehe S. 59 dieser Arbeit.

4) Siehe S. 69 dieser Arbeit.

5) Siehe S. 77 dieser Arbeit.

Ein Leistungsgewinn wird in der Regel nur gewährt, wenn die Mehrleistung bestimmbar ist. Aus diesem Grunde wird es kaum Schwierigkeiten bereiten, nach Durchführung des Auftrages zu entscheiden, ob ein Leistungsgewinn gerechtfertigt ist; denn es läßt sich eindeutig feststellen, ob und inwieweit die erbrachte Leistung die vertraglichen Vereinbarungen übersteigt. Im Gegensatz hierzu ist es vor Durchführung des Auftrages nur möglich, einen Leistungsgewinn zu vereinbaren, wenn sich die Mehrleistung konkretisieren läßt. Ist beispielsweise der öffentliche Auftraggeber daran interessiert, die Lieferfristen zu verkürzen, so könnte er mit dem Auftragnehmer folgendes vereinbaren. Bei einer Verringerung der Lieferfrist

bis zu 1 Woche beträgt der Leistungsgewinn	DM 20 000,-,
bis zu 2 Wochen beträgt der Leistungsgewinn	DM 30 000,-,
bis zu 3 Wochen beträgt der Leistungsgewinn	DM 45 000,-.

Das Beispiel wurde absichtlich so gewählt, daß die Leistung noch nicht erbracht ist, um zu zeigen, daß sich ein Leistungsgewinn auch im vorhinein vereinbaren läßt. In der Regel wird er dann allerdings in einem festen Betrag bestimmt. Den Leistungsgewinn in v.H. vom Umsatz oder vom betriebsnotwendigen Vermögen zu bemessen, ist nicht ratsam, da die Entwicklung dieser beiden Bemessungsgrundlagen während der Auftragsdurchführung nicht übersehbar ist und sich somit nicht feststellen läßt, in welcher absoluten Höhe sich ein Leistungsgewinn ergäbe.

Demgegenüber kann der Leistungsgewinn nach Durchführung des Auftrages auch in v.H. vom Umsatz oder vom betriebsnotwendigen Vermögen festgelegt werden, da diese beiden Bemessungsgrundlagen in ihrer absoluten Höhe bekannt sind. Somit läßt sich auch in etwa überschauen, welchen Betrag der Auftragnehmer zur Abgeltung der Mehrleistung erhält.

Aus den dargelegten Gründen wird die Bemessung des Leistungsgewinns kaum Schwierigkeiten bereiten, da er entweder von vornherein in einem festen Betrag (vor Erbringung der Leistung) oder in einem v.H.-Satz vom Umsatz oder vom betriebsnotwendigen Vermögen (nach Erbringung der Leistung) vereinbart wird. Da - nach vollbrachter Leistung - der Umsatz und das betriebsnotwendige Vermögen in ihrer absoluten Höhe festliegen, läßt sich immer überschauen, welcher absolute Leistungsgewinn sich auf Grund der vertraglichen Vereinbarung ergibt.¹⁾

Zu bb): Die Differentialrente gemäß den Preisbildungsvorschriften.

Auf einen grundlegend anderen Sachverhalt stößt man dagegen, wenn ein Unternehmen dadurch eine Differentialrente erzielt, daß es mit seinem Selbstkostenpreis unter dem Preis bleibt, der vom Beschaffungsamt für eine von mehreren Auftragnehmern erbrachte gleiche Leistung einheitlich festgesetzt wurde. Da die Selbstkostenpreise der gleichen Leistung von Unternehmen zu Unternehmen schwanken, gelangen die Unternehmen auch in den Genuß unterschiedlicher Differentialrenten. Die Entstehung einer solchen Differentialrente setzt also voraus, daß gleiche Leistungen von mehreren Unternehmen zu einem einheitlichen Preis erbracht werden.

Der einheitliche Preis ist seinem Wesen nach zwischen Markt- und Selbstkostenpreis einzuordnen. Michaelis-Rhösa drücken diesen Zusammenhang wie folgt aus:²⁾

1) Es muß deshalb bekannt sein, welcher absolute Leistungsgewinn sich ergibt, damit man ihn mit der Mehrleistung vergleichen und eventuell erhöhen oder senken kann.

2) Michaelis H. - Rhösa C.A.: a.a.O., Lieferung Dezember 1960, VPÖA § 5, S. 24.

"Der einheitliche Selbstkostenpreis mehrerer Unternehmen bildet die Übergangsform zwischen dem marktmäßig orientierten grundsätzlich für alle Unternehmen gleichen Wettbewerbspreis und dem individuellen, für die Unternehmen daher verschiedenen Selbstkostenpreis."

Die Ermittlung des einheitlichen Preises läßt erkennen, wie schwierig es ist, eine Brücke zu schlagen von dem auf Grund der Selbstkosten ermittelten Preis zu dem sich im freien Spiel von Angebot und Nachfrage bildenden Preis.¹⁾

Es erhebt sich die Frage, auf welche Weise sich einheitliche Preise für nichtmarktgängige Leistungen ermitteln lassen. Zur Klärung dieser Frage scheint es zweckmäßig zu sein, zunächst einmal theoretisch die Möglichkeiten, einheitliche Preise und damit Differentialrenten zu ermitteln, zu prüfen. Auf Grund der hierbei gewonnenen Erkenntnisse lassen sich dann die preisrechtlichen Vorschriften über einheitliche Preise für gleiche Leistungen untersuchen.

b) Die Gestaltung der Differentialrente von der Kostenseite her

Nachfolgend werden zwei Möglichkeiten erörtert, von der Kostenseite her den einheitlichen Preis zu ermitteln und damit die Differentialrenten für die beteiligten Auftragnehmer festzulegen. Man kann, ausgehend von den eingereichten Angebotskalkulationen, folgende Kostenansätze der Ermittlung des einheitlichen Preises zugrunde legen:

- aa) die jeweils "niedrigsten Kostenansätze",
- bb) die jeweils "häufigsten Kostenansätze".

Hierzu ist im einzelnen folgendes zu sagen:

1) Bezüglich der Preisbildung im freien Wettbewerb siehe S. 2 ff dieser Arbeit.

Zu aa: Zugrundelegung der jeweils "niedrigsten Kostenansätze"

Es liegt nahe, an Hand der eingereichten Vorkalkulationen für die einzelnen Kalkulationspositionen die jeweils niedrigsten Kostenansätze festzustellen und aus ihnen den einheitlichen Preis zu ermitteln. Eine solche Preisermittlung könnte aber zu unbilligen Härten für die beteiligten Auftragnehmer führen, wie die folgende Überlegung zeigt. Weist beispielsweise eines der beteiligten Unternehmen niedrige Anfuhrkosten aus, da es Anschluß an die Wasserstraßen besitzt, so wäre es nicht gerechtfertigt, grundsätzlich den Unternehmen nur diese niedrigen Anfuhrkosten zuzugestehen. Ein solches Vorgehen des öffentlichen Auftraggebers würde bedeuten, daß die Auftragnehmer bei verschiedenen Kalkulationspositionen einen niedrigeren Kostenansatz zugebilligt bekämen, als sie gefordert haben. Damit würde der einheitliche Preis erheblich unter dem Preis liegen, den die Anbieter auf Grund ihrer Vorkalkulationen ermittelten. Die Anbieter erbringen aber - wegen der damit verbundenen Verluste - die Leistung nicht zu einem Preis, der erheblich unter ihren vorkalkulatorisch ermittelten Selbstkostenpreisen liegt. Somit werden die Auftragnehmer einen unter Zugrundelegung der niedrigsten Kostenansätze ermittelten Preis nicht als einheitlichen Preis anerkennen. Damit läßt sich auch der Auftrag nicht durchführen.

Auch Michaelis - Rhösa äußern bei der Kommentierung von VPöA § 5 (4), daß sich die darin enthaltene Vorschrift - einheitliche Preise für gleiche Leistungen - ausschließlich auf die Preise und keinesfalls auf die (z.B. niedrigsten) Kostenansätze beziehe. Michaelis - Rhösa erläutern VPöA § 5 (4) wie folgt:¹⁾

1) Michaelis H. - Rhösa C.A.: a.a.O., Lieferung Dezember 1960, VPöA § 5, S. 28.

"Die zitierte Vorschrift der Verordnung stellt lediglich auf den Selbstkostenpreis als Ganzes, nicht aber auf die einzelnen Kostenelemente ab. Es darf somit als mit dieser Vorschrift nicht zu vereinbaren angesehen werden, wenn der Auftraggeber ... eine neue Kalkulation erstellt, indem er die für die einzelnen Kostenarten jeweils niedrigsten Kostenansätze übernimmt und zusammenfaßt."

Es ist also nicht zulässig, auf der Grundlage der jeweils niedrigsten Kostenansätze den einheitlichen Preis zu ermitteln. Somit erhebt sich die Frage, inwieweit der jeweils "häufigste Kostenansatz" eine Basis für die Ermittlung des einheitlichen Preises bildet.

Zu bb: Zugrundelegung der jeweils "häufigsten Kostenansätze"

Der "häufigste Kostenansatz" ist der Kostenansatz, um den sich jeweils die meisten Kostenansätze gruppieren. Es wird unterstellt, daß der "häufigste Kostenansatz" dem "angemessenen Kostenansatz" entspricht. Für jede Kalkulationsposition wird der "häufigste Kostenansatz" festgestellt und hieraus der einheitliche Preis ermittelt. Da von der Annahme ausgegangen wird, daß der "häufigste Kostenansatz" identisch ist mit dem "angemessenen Kostenansatz", kann auch ein auf diese Weise ermittelter Preis als angemessen angesehen werden. Es erhebt sich nunmehr die Frage, ob es zulässig ist, diesen auf der Basis des "häufigsten Kostenansatzes" ermittelten Preis als den einheitlichen Preis festzulegen.

Rechtlich gesehen, ist diese Frage zu bejahen, d.h. den Auftragnehmern wäre anstatt ihrer individuellen Selbstkostenpreise dieser einheitliche Preis zu vergüten. Dies ist damit zu begründen, daß gemäß den Preisbildungsvorschriften bei öffentlichen Aufträgen nur solche Preise zugrunde gelegt werden dürfen, die auf der Basis angemessener Kostenansätze ermittelt sind. Es ist also die Bedeutung der Vorschriften über die Zugrundelegung angemessener Kosten bzw. der Kosten wirtschaftlicher Betriebsführung zu untersuchen. Diese Vorschriften besitzen nur einen engen Anwendungsbereich, weil es schwierig ist, die Wirtschaftlichkeit einer Betriebsführung zu beurteilen. Welche Fragen hierbei zu klären sind, zeigt Welter¹⁾ in den folgenden Ausführungen:

"Was sind 'angemessene' Kosten? Welche Kosten sind 'unangemessen' und 'unnötig'? Wie steht es beispielsweise mit den Kosten für Reklame, Spenden, Repräsentation und die freiwilligen Sozialleistungen? Eine nahezu unlösbare Aufgabe ist es, vollends festzustellen, ob die bei der Personalpolitik, beim Einkauf, beim Transport, bei der Finanzierung, bei der Fertigung, beim Vertrieb und bei der Organisation des gesamten Unternehmens eingeschlagenen Wege rationell sind, oder ob sie die Grundsätze der Wirtschaftlichkeit verletzen; mit anderen Worten: ob die zu verlangende 'Effizienz' von dem Lieferanten erreicht wird oder nicht."

1) Welter E.: a.a.O., S. 242.

In ähnlichem Sinn äußert sich auch Diederich,¹⁾ wenn er schreibt: "Zu bestimmen, welche Kosten angemessen und welche unangemessen sind, ist sehr schwierig. Ein zuverlässiger Maßstab fehlt."

Es fehlen Verfahren, die^{es} erlauben, rasch und zuverlässig zu beurteilen, ob die geforderten Kosten angemessen sind. Damit liegt es im Ermessen des öffentlichen Auftraggebers zu entscheiden, welche Kosten angemessen und welche unangemessen sind. Es wird aber für ihn schwierig sein, eine Entscheidung, bestimmte Kosten seien unangemessen, durchzusetzen. Der Auftragnehmer wird sich mit einer solchen Kürzung nicht ohne weiteres einverstanden erklären. Da er die betrieblichen Gegebenheiten genauer kennt als der öffentliche Auftraggeber, wird es ihm häufig möglich sein, die Angemessenheit der strittigen Kosten nachzuweisen.

Es leuchtet ein, daß also den Vorschriften über den Ansatz angemessener Kosten keine allzu große Bedeutung zukommt. Wenn dennoch in den Preisbildungsvorschriften vom Grundsatz ausgegangen wird, den Preis auf der Basis angemessener Kosten zu ermitteln, so ist hierfür folgende Überlegung ausschlaggebend. Es muß dem öffentlichen Auftraggeber g r u n d s ä t z l i c h die Möglichkeit gegeben sein, die Vergütung unangemessener Selbstkostenpreise ablehnen zu können. Da aber die Beurteilung der Angemessenheit von Kosten bzw. Preisen schwierig ist, wird diese Vorschrift nicht allgemein, sondern nur bei besonders unangemessenen Kosten oder Preisen angewendet werden. Dies schließt aber keineswegs aus, daß bei der Ermittlung von Preisen auf Basis Selbstkosten bei öffentlichen Aufträgen grundsätzlich von angemessenen Kosten auszugehen ist.

1) Diederich H.: Der Kostenpreis bei öffentlichen Aufträgen, Mainz 1959, S. 77.

Der einheitliche Preis für eine gleiche Leistung läßt sich aber nicht dadurch errechnen, daß man die jeweils "niedrigsten" oder die jeweils "häufigsten" Kostenansätze feststellt und sie zur Grundlage der Preisermittlung macht. Es erhebt sich daher die Frage, ob es möglich ist, durch eine entsprechende Preispolitik den einheitlichen Preis jeweils so festzulegen, daß sich angemessene Differentialrenten ergeben. Hiermit beschäftigen sich die folgenden Ausführungen.

c) Die Gestaltung der Differentialrente durch die Preispolitik

Es gibt drei grundsätzliche Gestaltungsmöglichkeiten der Differentialrente, und zwar

erste Gestaltungsmöglichkeit: nur wenige Betriebe erzielen eine Differentialrente, die Mehrzahl der Betriebe arbeitet mit Verlust;

zweite Gestaltungsmöglichkeit: die meisten Betriebe erzielen Differentialrenten, die im Durchschnitt überhöht sind,

dritte Gestaltungsmöglichkeit: mit Ausnahme des Grenzbetriebes¹⁾ erhalten alle übrigen Betriebe Differentialrenten in unterschiedlicher Höhe.

Bei der folgenden Erörterung dieser drei Möglichkeiten der Differentialrenten wird so vorgegangen, daß jeweils einleitend ausgeführt wird, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit derartige Differentialrenten entstehen. Anschließend daran wird beurteilt, ob die betreffende Gestaltungsmöglichkeit dafür in Betracht kommt, um danach den einheitlichen Preis auszurichten.

1) Als Grenzbetrieb wird der letzte Betrieb angesehen, der zur Befriedigung der Nachfrage noch herangezogen werden muß.

Erste Gestaltungsmöglichkeit der Differentialrente

Die Erzeugung wird übermäßig ausgedehnt¹⁾ und bewirkt ein Überangebot zum gegebenen Preis. Dieser beginnt zu fallen, da zum Absatz immer mehr Nachfrager herangezogen werden müssen, die nur bereit sind, zu einem Preis zu kaufen, der unter dem bisherigen liegt.

Die Überproduktion hat dazu geführt, daß bei verschiedenen Betrieben die Grenzkosten²⁾ und die Stückkosten³⁾ stark zu steigen beginnen.⁴⁾ Diese Entwicklung bewirkt, daß der Preis pro Einheit nicht nur die Grenzkosten, sondern auch die Stückkosten unterschreitet. Die Mehrzahl der Betriebe arbeitet mit Verlust.

Eine solche Gestaltung der Differentialrente scheidet für die kalkulatorische Preisermittlung aus. Nur wenige Betriebe erzielen noch eine Differentialrente. Der überwiegende Teil der Unternehmer muß infolge der Verluste auf Grund der ständigen Kostenunterdeckungen liquidieren.

Eine Preispolitik, die zu einer solchen negativen Differentialrente führt, ist auch dann abzulehnen, wenn beabsichtigt wird, einen vorhandenen Kapazitätsüberhang abzubauen. Vielmehr sollte man der Übersetzung durch Erweiterungsverbote, Betriebsumstellungen u.ä.m. begegnen. Auf diese Weise lassen sich Härten bei der Beseitigung der Überkapazität vermeiden, da individuelle Gegebenheiten berücksichtigt werden können.

-
- 1) Hierbei wird nicht näher darauf eingegangen, aus welchen Beweggründen jeweils die Produktion gesteigert oder gedrosselt wird.
 - 2) Der Begriff Grenzkosten wird auf S. 4 Fußnote 1 dieser Arbeit erklärt.
 - 3) Der Begriff Stückkosten wird auf S. 4 Fußnote 2 dieser Arbeit erklärt.
 - 4) Hierbei sei außer Betracht gelassen, daß die zunehmende Menge u.U. die Anwendung neuer Verfahren mit niedrigeren Kosten ermöglicht.

Zweite Gestaltungsmöglichkeit der Differentialrente

Die Erzeugung bleibt hinter der Nachfrage zurück. Es werden nur Nachfrager befriedigt, die einen höheren als den bisherigen Preis bezahlen. Der Preis beginnt zu steigen und überschreitet bei der Mehrzahl der Betriebe - in einigen Fällen erheblich - die Stückkosten, was zur Entstehung von zum Teil beträchtlichen Differentialrenten führt.

Eine solche Marktlage trifft man häufig an, wenn sich die Unternehmer einer Branche zusammenschließen mit dem Ziel, die Erzeugung zu drosseln und Außenseiter fernzuhalten, um dadurch die Preise hochzutreiben.

Eine geeignete Basis für die Bestimmung der Differentialrente kann die vorliegende Marktlage nicht bilden, da der Mehrzahl der beteiligten Unternehmen - zum Teil übermäßige - Differentialrenten zufließen würden. Der Bestimmung der Differentialrente auf Grund dieser Marktlage könnte ausnahmsweise zugestimmt werden, wenn die monopolartige Stellung der Unternehmen auf Patenten beruht. Die Träger des Fortschritts müssen für ihre wagnisreichen Entwicklungen und Versuche auch eine entsprechende Vergütung erhalten, wenn man nicht den Anreiz zu neuen Erfindungen vermindern will.

Dritte Gestaltungsmöglichkeit der Differentialrente

Die Erzeugung wird von den Betrieben nur soweit ausgedehnt, bis der sich ergebende Preis pro Einheit gleich den Stückkosten des Grenzbetriebes ist. Alle Betriebe erhalten ihre vollen Kosten vergütet und darüber hinaus

- mit Ausnahme des Grenzbetriebes - eine Differentialrente.¹⁾ Die Höhe dieser Rente kann sehr verschieden sein.

Diese Gestaltungsmöglichkeit kommt für die kalkulatorische Preisermittlung in Betracht, da hierbei weder die Mehrzahl der Betriebe mit Verlust arbeitet noch überhöhte Differentialrenten entstehen.

Um den einheitlichen Preis für gleichartige Leistungen entsprechend der dritten Gestaltungsmöglichkeit der Differentialrente bestimmen zu können, ist aber vorher noch ein wichtiges Problem zu lösen. Jeder Unternehmer erhält entsprechend seinem Kostenvorsprung eine individuelle Differentialrente. Es ist zu prüfen, ob diese Differentialrente in jedem Fall zu Recht besteht oder nicht. So möchte beispielsweise Schmidt²⁾ nicht vorbehaltlos diese Differentialrente dem Unternehmer zugute kommen lassen.

1) Eine noch stärkere Vergrößerung der Ausbringung wäre nicht sinnvoll, da dann zunächst der Grenzbetrieb und anschließend weitere Betriebe mit dem - infolge der Produktionszunahme gesunkenen - Preis pro Einheit ihre Stückkosten nicht mehr decken könnten.

2) Schmidt F.: Die Differentialrente oder Leistungsprämie, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Berlin 1940, 17. Jg., S. 92.

"Die Höhe dieser Rente kann sehr verschieden sein, und es bedarf der weiteren Untersuchung, ob jede Höhe in einer gelenkten Wirtschaft berechtigt ist."

Auch Hess - Zeidler¹⁾ billigen den Auftragnehmern nicht uneingeschränkt diese Leistungsrente zu:

"Diese Leistungsprämie, die durch Zahlung eines den Angebotspreis überschreitenden gleichen Preises gewährt wird, ist wirtschaftlich dann gerechtfertigt, wenn bei solchen Lieferanten eine echte bessere Leistung bzw. eine günstigere Kostengestaltung vorliegt."

Hält man sich an diesen Grundsatz, so ist die Differentialrente wie folgt aufzuteilen: in das Entgelt für echte schöpferische Leistung und in das Entgelt für naturbedingte Vorteile. Hierzu ist folgendes zu sagen.

Es kann nicht bestritten werden, daß es gerechtfertigt ist, echte schöpferische Leistungen angemessen abzugelten, denn sie führen zur Entwicklung besserer Fertigungsmethoden, zur Nutzbarmachung neuer Bezugsquellen für Rohstoffe und Energie u.dgl.m. Eine solche Entwicklungsarbeit ist erfahrungsgemäß mit mühevollen und langwierigen Versuchen verbunden, die in der Regel von Fehlschlägen begleitet sind. Dadurch gehen dem technischen Fortschritt häufig empfindliche Verluste voraus. Aus diesen Gründen ist es gerechtfertigt, daß dem wagemutigen Unternehmer nach erfolgreichem Abschluß seiner Entwicklungsarbeit auch reichliche Gewinne - in Form einer Differentialrente - zufließen.

Ihnen stehen die Differentialrenten gegenüber, die auf naturbedingten Kostenvorteilen beruhen, z.B. Anschluß an das Wasserstraßennetz, kurze Entfernung zu den Rohstoffquellen u.ä.m.

1) Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 3. Nachlieferung, II D, S. 35.

Die Differentialrenten danach aufzuspalten, inwieweit sie durch schöpferische Leistungen oder durch naturbedingte Gegebenheiten verursacht sind, scheint in der Theorie nicht schwierig zu sein. Demgegenüber ist es aber kaum möglich, im konkreten Fall zu entscheiden, auf Grund welcher der beiden Möglichkeiten die Differentialrente entstanden ist. In diesem Sinn äußert sich auch Schmidt. Er schreibt:¹⁾

"Wenn es möglich wäre, die naturhaft bedingten Kostendifferenzen von denjenigen zu trennen, die aus menschlicher Leistung entspringen, so könnte der erste Teil viel stärker abgeschöpft werden als der zweite, aber selbst dann ist zu berücksichtigen, daß die Wahl des Standorts auch eine Handlung der vernünftigen Disposition darstellt und daß die völlige Abschöpfung der naturbedingten Kostendifferenzen sehr leicht zu einer Vernachlässigung solcher vernünftiger Auswahl führen kann."

Es bereitet also Schwierigkeiten, die Differentialrenten im einzelnen Fall danach aufzuteilen, inwieweit sie naturbedingten Gegebenheiten oder echter Mehrleistung entsprechen. Es erhebt sich die Frage, ob sich nicht wenigstens allgemeine Ausführungen über eine solche Aufspaltung der Differentialrenten machen lassen.

Generell läßt sich beobachten, daß in Zeiten lebhaften technischen Fortschritts die Kosten und damit auch die Differentialrenten von Betrieb zu Betrieb stärker schwanken als in Perioden ruhiger Entwicklung. Die entstehenden Differentialrenten beruhen aber überwiegend auf echter Mehrleistung, da auf technischem Gebiet bemerkenswerte Fortschritte erzielt werden. Je mehr sich diese Möglichkeiten verringern, um so stärker

1) Schmidt F.: Die Differentialrente oder Leistungsprämie, a.a.O., S. 97.

vermindert sich auch die Chance für den Unternehmer, durch schöpferische Leistungen Differentialrenten zu erwirtschaften. Wenn also in Zeiten gleichmäßigen wirtschaftlichen Wachstums Differentialrenten festzustellen sind, so beruhen sie überwiegend auf naturbedingten Vorteilen. Damit kann der öffentliche Auftraggeber also wesentlich mehr von diesen Differentialrenten abschöpfen als von denen, die in Perioden raschen technischen Fortschritts entstehen. Grundsätzlich muß aber der öffentliche Auftraggeber vorsichtig vorgehen, wenn er einen Teil der Differentialrente abschöpfen will. Es besteht nämlich die Gefahr, daß die Unternehmen ihre Entwicklungsarbeit einschränken würden, da sie zwar das damit verbundene Wagnis voll tragen müßten, einen eventuellen Gewinn aber teilweise an den öffentlichen Auftraggeber abzuführen hätten. Es zeigt sich somit erneut, daß eine Aufspaltung der Differentialrente in einen leistungs- und in einen naturbedingten Teil und eine teilweise Abschöpfung des letzteren auf erhebliche Schwierigkeiten stößt. Solange zuverlässige Verfahren fehlen, die Differentialrente in der gewünschten Weise aufzugliedern, scheint es auch nicht möglich, den einheitlichen Preis entsprechend der dritten Gestaltungsmöglichkeit der Differentialrente festzulegen. Der öffentliche Auftraggeber wäre gezwungen, durch Verhandlungen mit dem Auftragnehmer den jeweils abschöpfbaren Teil der Differentialrente zu bestimmen. Der von Schmidt am Beispiel der Standortwahl erläuterte Einwand zeigt aber eindringlich, wie problematisch es ist zu beurteilen, ob die Differentialrente auf schöpferische Tätigkeit oder auf naturbedingte Vorteile zurückzuführen ist.

Es scheint nunmehr zweckmäßig zu sein, die Vorschriften über einheitliche Preise selbst [RPÖ Nr. 8 VPÖ § 6 (2) und VPöA § 5 (4)] zu erörtern.

2. Die Bemessung des Leistungsgewinns

a) Die Bemessung nach dem mittleren Wert der Selbstkostenpreise

In Nr. 8 Abs.3 der RPÖ¹⁾ wurde vorgeschrieben, daß grundsätzlich anzustreben sei, bei der Ermittlung eines einheitlichen Preises für die gleiche Leistung einen mittleren Wert der Selbstkostenpreise zugrunde zu legen. Hess - Zeidler führen hierzu folgendes aus:²⁾

"Bei diesem mittleren Selbstkostenpreis handelt es sich nicht um eine mathematische errechenbare Größe. Er ist weder das arithmetische noch das gewogene Mittel. Der Mittelwert ist vielmehr nach wirtschaftlich vernünftigen Grundsätzen so zu bilden, daß er dem volkswirtschaftlich gerechtfertigten Preis tunlichst entspricht."

Diese Erläuterungen werden nachfolgend an Hand eines Rechenbeispiels veranschaulicht. Es wird von 10 Betrieben ausgegangen, deren Selbstkostenpreise pro Leistungseinheit gleichmäßig von DM 8,- bis DM 9,44 steigen. Es sollen die Voraussetzungen zur Ermittlung einheitlicher Preise erfüllt sein. Als mittlerer Wert der Selbstkostenpreise und damit als einheitlicher Preis soll ein Selbstkostenpreis von DM 8,96 gelten. Nunmehr kann man die Selbstkostenpreise pro Leistungseinheit mit dem einheitlichen Preis pro Leistungseinheit vergleichen.³⁾

1) Siehe S. 61 dieser Arbeit.

2) Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 1. Lieferung, II D, S. 37.

3) Innerhalb dieser Gegenüberstellung werden lediglich die Selbstkostenpreise, nicht dagegen die Selbstkosten berücksichtigt. Ein Ansatz von Selbstkostenpreisen und Selbstkosten setzt voraus, daß bestimmte Vergütungen für den kalkulatorischen Gewinn unterstellt werden. Mit Rücksicht auf die nicht einfache Bemessung dieser Vergütung gemäß den LSO a.F. wären hierzu Annahmen notwendig, die im Rahmen dieses Vergleichs nicht ohne weiteres gemacht werden können. Aus diesem Grunde werden nur die Selbstkostenpreise dem einheitlichen Preis gegenübergestellt.

Betrieb	Selbstkostenpreis in DM	einheitlicher Preis in DM	Selbstkostenpreis- überdeckung (+) bzw. -unterdeckung (./.) in DM
A	8,--	8,96	+ 0,96
B	8,16	8,96	+ 0,80
C	8,32	8,96	+ 0,64
D	8,48	8,96	+ 0,48
E	8,64	8,96	+ 0,32
F	8,80	8,96	+ 0,16
G	8,96	8,96	---
H	9,12	8,96	./. 0,16
I	9,28	8,96	./. 0,32
K	9,44	8,96	./. 0,48

Sechs Betriebe kommen in den Genuß von Differentialrenten. Von den verbleibenden vier Betrieben erhält Betrieb G seine gesamten Selbstkosten zuzüglich der vollen Gewinnvergütung. Die Betriebe H und I können sehr wahrscheinlich ihre Selbstkosten decken und erzielen darüber hinaus eine - allerdings verringerte - Gewinnvergütung. Betrieb K dagegen wird vermutlich keinen Gewinn und auch nicht die vollen Selbstkosten erhalten.

Ob die Betriebe H und I auf die Dauer die Produktion einstellen werden, hängt davon ab, inwieweit auch die gekürzte Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn von ihnen als befriedigend angesehen wird oder nicht. Betrieb K dagegen wird über kurz oder lang die Erzeugung aufgeben müssen, wenn es ihm nicht gelingt, die Verluste - beispielsweise durch Rationalisierungsmaßnahmen - zu beseitigen.

Bei dieser Betrachtung wird davon ausgegangen, daß sich die Selbstkostenpreise von Betrieb zu Betrieb um den gleichen Betrag verändern. Dieses Beispiel läßt sich auch dahingehend variieren, daß die Mehrzahl der Betriebe

relativ hohe und der Rest relativ niedrige Selbstkostenpreise aufweisen.¹⁾ Die Ermittlung eines einheitlichen Preises unter Zugrundelegung eines mittleren Wertes der Selbstkostenpreise würde wahrscheinlich zu einem relativ hohen Preis führen. Einige Betriebe würden wiederum nicht ihren vollen Selbstkostenpreis erhalten, sondern einen gekürzten. Die Unterdeckung der Selbstkostenpreise wäre aber geringer, als wenn die Selbstkostenpreise von Betrieb zu Betrieb um den gleichen Betrag schwanken.

Die wenigen Betriebe mit niedrigen Selbstkostenpreisen kämen in den Genuß reichlicher Differentialrenten.

Bemerkenswert erscheint, daß sich auch in diesem Beispiel Preisunterdeckungen ergeben.

Zum Abschluß ist die Ermittlung des einheitlichen Preises auf der Basis eines mittleren Wertes der Selbstkostenpreise zu beurteilen. Als entscheidend wird angesehen, daß durch diesen einheitlichen Preis nicht alle beteiligten Betriebe ihren vollen Selbstkostenpreis erstattet bekommen, d.h. es treten grundsätzlich Preisunterdeckungen auf. Die betroffenen Betriebe werden auf längere Sicht ihre Produktion einstellen oder einstellen müssen. Es kann nicht Sinn der kalkulatorischen Preisermittlung sein, einen Ausleseprozeß in einem Geschäftszweig einzuleiten. Somit erscheint der mittlere Wert der Selbstkostenpreise als Grundlage zur Ermittlung eines einheitlichen Preises für gleichartige Leistungen sehr bedenklich.

b) Die Bemessung nach dem Selbstkostenpreis eines guten Betriebes

Im Jahr 1943 wurden die RPÖ durch die VPÖ abgelöst. Die VPÖ sah ebenfalls vor, daß für gleichartige Leistungen

1) Ebenso ist es denkbar, daß die Mehrzahl der Betriebe relativ niedrige und der Rest relativ hohe Selbstkostenpreise aufweisen. Der einheitliche Preis würde vermutlich relativ niedrig liegen. Es entstünden beträchtliche Preisunterdeckungen, die die Einstellung der Erzeugung beschleunigten. Die entstehenden Differentialrenten sind größtenteils unbedeutend.

gleich hohe Preise zu vereinbaren waren. Die einheitlichen Preise sollten jedoch nicht mehr auf dem "mittleren Wert der Selbstkostenpreise" fußen, sondern auf dem "Selbstkostenpreis eines guten Betriebes". In der Neufassung der Vorschrift ist nach Hess - Zeidler¹⁾ "eine durch die Kriegsverhältnisse hervorgerufene Verschärfung der Preisbildungsmaßstäbe zu erblicken".

Die Kommentatoren treffen aber den Sachverhalt nicht genau, wenn sie fortfahren:²⁾

"Nur Betriebe, die über dem Leistungsstand des guten Betriebes liegen und sich durch besondere Leistungen auszeichnen oder sich besonders günstiger Kostenverhältnisse erfreuen, können einen höheren als den üblichen Gewinn beanspruchen."

Die neue Vorschrift verschaffte nur den - wenigen - sehr guten Betrieben eine Differentialrente. Von den übrigen Betrieben erhielten noch einige einen Teil der "normalen", d.h. der vertraglich von vornherein vereinbarten Gewinnvergütung. Die restlichen Betriebe konnten mit dem einheitlichen Preis, der auf Grund des Selbstkostenpreises eines guten Betriebes ermittelt war, nicht einmal ihre Kosten voll decken.

Zahlenmäßig läßt sich dies wie folgt darstellen, wobei von den nachstehenden Annahmen ausgegangen wird. Das Beispiel soll elf Betriebe (A-L) umfassen, deren Selbstkosten pro Leistungseinheit gleichmäßig von DM 100,- bis DM 120,- steigen. Als guter Betrieb soll ein Betrieb mit DM 106,- Selbstkosten pro Leistungseinheit gelten. Der Gewinnzuschlag sei mit 5 v.H. von den Selbstkosten vereinbart. Somit wären als Selbstkostenpreis eines guten Betriebes (DM 106,- + 5 v.H. Gewinn =) DM 111,30 zugrunde zu legen.³⁾ Nunmehr kann man die

1) Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 8. Nachlieferung, II D, S. 26.

2) Ebenda.

3) Die Umsatzsteuer bleibt unberücksichtigt.

Selbstkosten und die Selbstkostenpreise mit dem einheitlichen Preis vergleichen.

Betrieb	Selbstkosten in DM	Selbstkostenpreis in DM	einheitlicher Preis in DM	Selbstkosten- überdeckung (+) bzw. -unter- deckung (./.) in DM	Selbstkostenpreis- überdeckung (+) bzw. -unterdeckung (./.) in DM
A	100,-	105,--	111,30	+ 11,30	+ 6,30
B	102,-	107,10	111,30	+ 9,30	+ 4,20
C	104,-	109,20	111,30	+ 7,30	+ 2,10
D	106,-	111,30	111,30	+ 5,30	-
E	108,-	113,40	111,30	+ 3,30	./.. 2,10
F	110,-	115,50	111,30	+ 1,30	./.. 4,20
G	112,-	117,60	111,30	./.. 0,70	./.. 6,30
H	114,-	119,70	111,30	./.. 2,70	./.. 8,40
I	116,-	121,80	111,30	./.. 4,70	./.. 10,50
K	118,-	123,90	111,30	./.. 6,70	./.. 12,60
L	120,-	126,--	111,30	./.. 8,70	./.. 14,70

Nur 3 Betriebe (A, B und C) würden in den Genuß einer Differentialrente gelangen. Von den verbleibenden 8 Betrieben können noch 3 (D, E und F) ihre Selbstkosten decken und erhalten außerdem eine Gewinnvergütung, allerdings (ausgenommen Betrieb D) nicht den vollen Zuschlag von 5 v.H. von den Selbstkosten. 5 Betriebe (G - L) arbeiten mit Verlust und wären auf die Dauer zur Stilllegung gezwungen.

Wie schon mit der Vorschrift, der Ermittlung des einheitlichen Preises einen mittleren Wert der Selbstkostenpreise zugrunde zu legen, beabsichtigte man wiederum nicht, die Zahl der Anbieter zu verringern. Die Auftragnehmer sollten vielmehr zur Leistungssteigerung angespornt werden.

Die gleiche Begründung wird auch dafür gegeben, daß man die Vorschrift, den einheitlichen Preis auf Grund des Selbstkostenpreises eines guten Betriebes zu ermitteln, in die VPöA (§ 5 Abs.4) übernahm. So schreiben Michaelis - Rhösa:¹⁾

"Grundsätzlich ist sicherlich anzustreben, der Preisbildung einen mittleren Wert der Selbstkostenpreise zugrunde zu legen. Die Tatsache, daß sich in der geltenden Verordnung die strenge Bestimmung, nämlich vom guten Betrieb auszugehen, wiederfindet, deutet an, daß der Gesetzgeber für erforderlich hielt, bei der Preisermittlung auf der Grundlage der Selbstkosten das Leistungsstreben durch die Ausrichtung nach dem leistungsstarken Betrieb zu fördern."

Da in den VPö und in den VPöA vorgeschrieben wurde, den einheitlichen Preis auf Grund des Selbstkostenpreises eines guten Betriebes zu ermitteln, scheint es zweckmäßig zu sein, die kritischen Bemerkungen zu diesen Vorschriften an dieser Stelle zusammenzufassen, gleichgültig, ob diese die VPö (§ 6 Abs.2) oder die VPöA (§ 5 Abs.4) betreffen. Um die Auffassung der Auftragnehmer zu den Vorschriften über einheitliche Preise kennenzulernen, werden nachfolgend die Äußerungen Pöckels - eines früheren leitenden Angestellten bei der "Allgemeinen Elektrizitäts-Gesellschaft AG" - wiedergegeben. Er schreibt:²⁾

"In Abs.4 (§ 5 der VPöA, der Verf.) wird ... bestimmt, daß, wenn Aufträge über gleiche Leistungen mehreren Auftragnehmern zu Selbstkostenpreisen erteilt werden, der Preisbildung der Selbstkosten-

1) Michaelis H. - Rhösa C.A.: a.a.O., Lieferung Dezember 1960, VPöA § 5, S. 28.

2) Pöckel E.: a.a.O., S. 114.

preis eines 'guten' Betriebes zugrunde gelegt werden soll. Es fragt sich, was man unter einem guten Betrieb versteht und wer im konkreten Fall feststellt, welcher Betrieb ein guter Betrieb ist und wie hoch dessen Selbstkostenpreise sind. Diese Bestimmung wird besonders dann fragwürdig, wenn sich unter den Betrieben, die der Auftraggeber an der Leistung beteiligt hat oder zu beteiligen beabsichtigt, der 'gute' Betrieb nicht befindet. Diese Bestimmung kann in der Praxis zu schweren Mißbräuchen und Willkürlichkeiten führen."

Diesem negativen Urteil kann man sich nicht anschließen. In der Praxis zeigt sich, daß der öffentliche Auftraggeber und die Auftragnehmer diese Vorschrift anwenden können. Dies erklärt sich aus dem großen Spielraum, der den Vertragsparteien bei der Anwendung dieser Vorschrift gewährt wird.¹⁾ In ähnlichem Sinne äußert sich auch Flottmann - Ministerialdirektor beim Reichskommissar für die Preisbildung -. Flottmann schreibt:²⁾

"Hierfür gibt es - ebensowenig wie für die Festsetzung des Festpreises aufgrund unterschiedlicher Selbstkostenpreise - keine Formel, die in allen Fällen gleichmäßig anwendbar wäre. Welche Gesichtspunkte man im einzelnen Fall maßgebend sein läßt, muß vielmehr dem Verantwortungsbewußtsein der öffentlichen Auftraggeber und der in Betracht kommenden Unternehmen überlassen werden."

Damit wird von maßgebender Seite deutlich ausgesprochen, daß der einheitliche Preis von beiden Marktpartnern festzulegen ist.

1) Siehe auch S. 174 ff. dieser Arbeit.

2) Flottmann E.: a.a.O., S. 174.

c) Die Bemessung auf Grund vertraglicher Vereinbarungen

Um feststellen zu können, wie sich die Vorschriften über den einheitlichen Preis praktisch anwenden lassen, müssen, ausgehend von der VOL¹⁾, die Möglichkeiten untersucht werden, öffentliche Aufträge zu vergeben. Die VOL sieht vor, daß die Beschaffungsämter in eigener Verantwortung Preisermittlungen vornehmen sollen, damit sich eine Art Wettbewerb entfalte. Welche Bedeutung dieser Anweisung zukommt, geht daraus hervor, daß der "Wissenschaftliche Beirat beim Bundeswirtschaftsministerium" diesen Grundsatz in seinem Gutachten betont:²⁾

"Die Aufträge sollten in Formen vergeben werden, die unter den Anbietern das Maximum³⁾ an Wettbewerb hervorrufen und zu möglichst marktgerechter Preisbildung führen."

Die VOL⁴⁾ enthält die Anweisung, daß größere Aufträge bereits bei der Ausschreibung in Lose zerlegt werden sollen, damit sich auch kleinere Unternehmen an der Durchführung des Auftrages beteiligen können. Diese Anweisung wird beispielsweise dann wirksam, wenn der öffentliche Auftraggeber 800 Panzer beschaffen will. Er erteilt vier Unternehmen den Auftrag, je 200 Panzer herzustellen und zu liefern. Die Leistungen der einzelnen Unternehmen sind gleichartig. Somit gelten die Vorschriften über einheitliche Preise.

1) Bezüglich VOL (Verdingungsordnung für Leistungen, aufgenommen Bauleistungen) vgl. S. 35 ff dieser Arbeit.

2) Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundeswirtschaftsministerium: 29. Gutachten vom 8. Juni 1952, Thema: Verteidigungsleistungen und Wirtschaftsverfassung, Göttingen 1953, 2. Band, S. 86 II. 9.

3) Unterstreichung vom Verf.

4) VOL Teil A § 5 (Vergebung nach Losen) Abs.1 Satz 1 lautet: "Umfangreiche Leistungen sind, wo es zweckmäßig ist, schon bei der Ausschreibung ... in Lose zu zerlegen, damit auch kleinere Unternehmer an den Leistungen teilnehmen können. ..."

Zum anderen wird in der VOL¹⁾ die Möglichkeit eingeräumt, beim Vorliegen gleichwertiger Angebote den Auftrag angemessen auf die interessierten Unternehmen aufzuspalten. Der öffentliche Auftraggeber beabsichtigte also nicht von vornherein, den Auftrag auf mehrere Unternehmen aufzuteilen. Er wurde dazu erst durch die eingereichten Angebote veranlaßt.

Der Unterschied zwischen der Auftragsvergabe gemäß VOL A § 5 Abs.1 und gemäß VOL A § 24 Abs.4 zeigt sich, wenn der einheitliche Preis ermittelt werden soll. Bei der Vergabe gemäß VOL A § 5 Abs.1 gehört die Vereinbarung gleich hoher Preise von Anfang an zum Inhalt des Vertrages. Demgegenüber muß das Beschaffungsamt, wenn ein größerer Auftrag nachträglich aufgeteilt wird (VOL A § 24 Abs.4), zunächst durch Vorverhandlungen die Anbieter dazu bewegen, sich anstatt mit individuellen Selbstkostenpreisen mit einem einheitlichen Preis einverstanden zu erklären. Sobald alle Auftragnehmer zugestimmt haben, stößt die Ermittlung eines einheitlichen Preises auf keine Schwierigkeiten mehr. Die individuellen Selbstkostenpreise weichen nämlich von Anfang an bereits nicht stark voneinander ab. Gemäß VOL Teil A § 24 Abs.4 ist nämlich die Voraussetzung für die nachträgliche Aufteilung eines größeren Auftrages erst gegeben, wenn "gleichwertige" oder "annähernd gleichwertige" Angebote vorliegen. Dies bedeutet aber, daß die einzelnen Angebotspreise in etwa gleich hoch sein sollen. Aus diesem Grunde können die Auftragnehmer auch kaum dadurch benachteiligt werden, daß, verglichen mit ihren Angebotspreisen, ein zu niedriger einheitlicher Preis festgelegt wird.

1) VOL Teil A § 24 (Prüfung und Auswahl der Angebote) Abs.4 lautet: "Sind mehrere gleichwertige oder annähernd gleichwertige Angebote eingegangen, so kann der Zuschlag auf diese Angebote angemessen verteilt werden."

Im übrigen ist die Beschaffungsbehörde bei der Ermittlung des einheitlichen Preises nicht ausschließlich auf die Kalkulationen der Anbieter beschränkt. Sie kann auch andere Unterlagen heranziehen, um alle Einflußgrößen des einheitlichen Preises sorgfältig zu berücksichtigen. Pribilla¹⁾ zählt vier Möglichkeiten auf, die dem öffentlichen Auftraggeber die Ermittlung eines einheitlichen Preises erlauben:

- a) durch Vergleich der eingereichten Kalkulationen,
- b) durch Erhebungen im Betrieb des Auftragnehmers,
- c) durch Verwendung von Erfahrungs- und Vergleichsmaterial und
- d) durch Heranziehung von Vergleichsmaterial aus staats-eigenen Unternehmungen (Amtskalkulationen).

Auf Grund dieser Möglichkeiten läßt sich der einheitliche Preis meistens in einer solchen Höhe festlegen, daß die Auftragnehmer kaum benachteiligt werden. Um aber zu verhindern, daß sich dennoch - in Ausnahmefällen - Härten für die Auftragnehmer ergeben könnten, wurde der Vorschrift über einheitliche Preise in der VPÖ und in der VPöA nachgiebiger Charakter gegeben. Bestehen größere Kostendifferenzen - z.B. auf Grund verkehrsferner Standorte einiger Auftragnehmer - so kann vom Grundsatz einheitliche Preise für gleiche Leistungen abgewichen, und ^{es} können individuelle Selbstkostenpreise vereinbart werden.²⁾

1) Pribilla M.E.: a.a.O., Lieferung Dezember 1958, B II, § 5 ~~verl~~ S.10 f.

2) Zu erwähnen ist, daß der Preisermittlung nur die Kalkulationen solcher Anbieter zugrunde gelegt werden dürfen, die der Auftraggeber zu beteiligen beabsichtigt. Dadurch soll verhindert werden, daß Unternehmen mit überhöhten Selbstkostenpreisen, die von vornherein ausscheiden, dennoch durch ihre Preisforderung den einheitlichen Preis in die Höhe treiben.

Im Gegensatz zur VPÖ (§ 6 Abs.2) wird in der VPöA (§ 5 Abs.4) den Beschaffungsämtern bei der Anwendung der Vorschrift über einheitliche Preise für gleichartige Leistungen ein größerer Spielraum eingeräumt. Nunmehr wird durch den Zusatz "in der Regel" betont,¹⁾ daß diese Vorschrift nicht mechanisch angewandt werden soll. Außerdem wird zusätzlich verlangt, daß "gleiche Voraussetzungen" vorliegen müssen. Zweifelsohne ist es ein brauchbares Mittel, den Ermessensspielraum der Beschaffungsbehörden zu erweitern, um die Schwierigkeiten bei der Ermittlung des einheitlichen Preises zu beheben.

Je stärker man aber den Ermessensspielraum der Beschaffungsdienststellen vergrößert, je weniger wird es gelingen, allgemeinverbindliche Richtlinien für die Ermittlung einheitlicher Preise und damit für die Bemessung der Differentialrente zu entwickeln und einzuführen.

Nunmehr ist die Zurechnung der Differentialrente auf die Leistung zu erörtern. Hiermit beschäftigen sich die folgenden Ausführungen.

1) Vgl. S. 80 dieser Arbeit.

3. Die Zurechnung des Leistungsgewinns

Der individuelle Leistungsgewinn¹⁾ ist seinem ganzen Wesen nach mit einer bestimmten Leistung verbunden. Somit stößt die Zurechnung dieses Leistungsgewinns auf die Leistung kaum auf Hindernisse. Eine kleine Schwierigkeit wäre lediglich denkbar, wenn dieser Leistungsgewinn als fester Betrag für die *g e s a m t e* Leistung eines Unternehmens (also einschließlich Kundendienst etc.) gewährt wird. In einem solchen Fall empfiehlt es sich, den Leistungsgewinn nach den gleichen Grundsätzen den einzelnen Leistungen zuzurechnen, wie die "normale" - d.h. vertraglich von vornherein vereinbarte - Vergütung für den kalkulatorischen Gewinn.

Demgegenüber ergibt sich bei der Differentialrente²⁾ kein Zurechnungsproblem. Die Entstehung der Differentialrente ist zwangsläufig mit einer bestimmten Leistung - deren Selbstkostenpreis unter dem einheitlichen Preis liegt - verbunden, so daß sich eine Zurechnung erübrigt.

Nunmehr ist zu erörtern, welche Möglichkeiten bestehen, eine neue Bemessungsbasis für die Gewinnvergütung zu schaffen. Da der einheitliche Preis und damit die Differentialrenten nur unter Berücksichtigung der besonderen Verhältnisse des jeweiligen Auftragnehmerkreises festgesetzt werden können, darf der folgende Vorschlag für eine Bemessungsbasis der Gewinnvergütung darauf beschränkt werden, wie das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis bemessen werden könnte.

1) Siehe S. 152 Fußnote 1 dieser Arbeit.

2) Siehe S. 152 Fußnote 2 dieser Arbeit.

S C H L U ß

Ein Vorschlag für eine neue Bemessungsbasis des
Entgeltes für das allgemeine Unternehmungswagnis

I. Die Möglichkeiten einer neuen Bemessungsbasis für das Wagnisentgelt

Als allgemein anerkannter Grundsatz ist weiter oben dargestellt worden, daß die Wagnisse einmal unter den Kosten (als Versicherungsprämien oder kalkulatorische Einzelwagniskosten) und zum anderen im Gewinn (als Vergütung für das allgemeine Unternehmungswagnis) berücksichtigt werden.¹⁾ Im folgenden soll ein Vorschlag unterbreitet werden für eine neue Bemessungsbasis der Vergütung für das allgemeine Unternehmungswagnis.

Von einem Wagnis wird gesprochen, wenn ungewiß ist, ob Gewinn oder Verlust realisiert wird. Hierbei darf davon ausgegangen werden,²⁾ daß der Unternehmer ein Wagnis nur übernimmt, wenn die Gewinn- und Verlustmöglichkeiten in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen. Somit läßt sich, wenn die Höhe des möglichen Verlustes schätzbar ist, in etwa auf die Höhe des möglichen Gewinns schließen. Die Höhe des möglichen Verlustes läßt sich aber in etwa bestimmen, wenn man davon ausgeht, daß mit dem Wagnis jede Möglichkeit eines materiellen oder immateriellen Schadens für das Unternehmen verbunden ist.

Das materielle und immaterielle Vermögen eines Unternehmens läßt sich aber als solches insgesamt kaum feststellen. Nun besteht aber zwischen dem materiellen und dem immateriellen Vermögen eines Unternehmens einerseits und dem

1) Siehe S. 107 ff dieser Arbeit.

2) Siehe S. 92 ff dieser Arbeit.

"Wertzuwachs"¹⁾ andererseits ein enger Zusammenhang. Ein steigender "Wertzuwachs" ist mit einer entsprechenden Vergrößerung des materiellen und immateriellen Vermögens verbunden. Bemißt man deshalb das Wagnisentgelt vom "Wertzuwachs", so erhöht es sich, wenn dieser steigt. Dies erscheint aus folgendem Grund gerechtfertigt. Wenn das materielle und immaterielle Vermögen zunimmt, so wächst auch die Möglichkeit eines materiellen oder immateriellen Schadens. Zu dessen Abdeckung ist aber ein erhöhtes Wagnisentgelt notwendig.

Diese Überlegungen gehen davon aus, daß ein steigender "Wertzuwachs" mit einem zunehmenden materiellen und immateriellen Vermögen verbunden ist. Ein steigender "Wertzuwachs" bedeutet, wenn man gleichbleibenden Umsatz und die Fertigung eines gleichbleibenden Produktes unterstellt, daß die Produktionstiefe²⁾ zunimmt.³⁾ Als Beispiel sei eine Automobilfabrik angeführt, die dazu übergeht, die Reifen selbst zu erzeugen. Daß damit eine Vergrößerung des materiellen Vermögens verknüpft ist, leuchtet ein; denn es müssen die erforderlichen Maschinen, Werkzeuge u.dgl.m. angeschafft werden. Aber auch das immaterielle Vermögen wächst.

-
- 1) Bezüglich des Begriffs "Wertzuwachs" vgl. S.203 dieser Arbeit.
 - 2) Wöhe G.: Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Berlin und Frankfurt/M. 1962, zweite Auflage, S. 540. Wöhe versteht unter Produktionstiefe "die Zahl der zwischen Rohstoff und Fertigfabrikat liegenden Produktionsstufen, die in den Vergleichsbetrieben zusammengefaßt sind. ..."
 - 3) Der "Wertzuwachs" kann ferner dadurch steigen, daß bei unveränderter Produktionstiefe der Umsatz wächst. Es leuchtet ein, daß sich in diesem Fall auf Grund des wachsenden Wagnisses auch der absolute Gewinn oder Verlust erhöht. Für das Steigen des Wagnisses sind im Prinzip die gleichen Ursachen maßgebend, die auch bei zunehmendem "Wertzuwachs" auf Grund einer Vergrößerung der Produktionstiefe wirksam werden. Die obigen Ausführungen haben nur diesen letztgenannten "Wertzuwachs" zum Gegenstand, da der Zusammenhang zwischen Produktionstiefe und dem sich daraus ergebenden "Wertzuwachs" einerseits und der Höhe des Wagnisses bzw. des Wagnisentgeltes andererseits untersucht werden soll.

Innerbetrieblich betrachtet, wäre hier beispielsweise der Ausbau der Organisation zu erwähnen, der zur Bewältigung der zusätzlichen Arbeiten erforderlich ist. Die neuere Betrachtungsweise in der Betriebswirtschaftslehre hat sich mit der Problematik, die sich aus der Organisation der wachsenden Unternehmen ergibt, befaßt. Heinen bemerkt hierzu:¹⁾

"Die Fiktion der Einmannunternehmung und die darauf aufbauende theoretische Analyse des Verhaltens von 'Entscheidungseinheiten' entsprechen in einer Welt korporativer Großunternehmungen, die sich aus einer Vielzahl hochspezialisierter Teileinheiten zusammensetzen, nicht der Realität... Der komplexe Entscheidungsprozeß eines Konzerns, an dem zahlreiche Mitglieder der horizontalen und vertikalen Organisationsstruktur partizipieren, weist grundsätzlich andere Probleme auf als die Entscheidungen eines Einmannunternehmens."

Je mehr "geistiges Kapital" aber in den organisatorischen Problemen investiert werden muß, um sie zu lösen, um so höher ist letztlich auch der Wert der Organisation zu veranschlagen.

Außerbetrieblich gesehen bedeutet die Einbeziehung der Reifen in das Produktionsprogramm, daß sich im Bewußtsein der Käufer der Name der Automobilfabrik zukünftig auch mit der Herstellung von Reifen verbinden wird. Wenn die Qualität der Reifen gut ist, wird dadurch die "Verkehrsgeltung" des Firmennamens gesteigert. Das Unternehmen wird sich einen bestimmten Anteil am Reifenmarkt sichern. Zusammenfassend läßt sich sagen, daß das Unternehmen - um

1) Heinen E.: Die Zielfunktion der Unternehmung, Sonderdruck aus Zur Theorie der Unternehmung, Festschrift zum 65. Geburtstag von Erich Gutenberg, Wiesbaden o.J., S. 53.

einen Ausdruck von Herbert Gross zu gebrauchen¹⁾ - "Marktkapital" erwirbt, was sich letztlich in einer Erhöhung des Wertes des immateriellen Vermögens niederschlagen wird.

Es leuchtet ein, daß mit einem wachsenden materiellen und immateriellen Vermögen auch die Möglichkeiten des Gewinns oder Verlustes sich vergrößern. Da ungewiß ist, ob Gewinn oder Verlust realisiert wird, kann von einem Wagnis gesprochen werden, wobei sich dieses bei steigendem "Wertzuwachs" erhöht bzw. im umgekehrten Fall senkt.

Das Wagnis selbst ist Bestandteil des Wertzuwachses, wie sich aus folgender Überlegung ergibt. Die Automobilfabrik soll die Reifen nicht selbst herstellen. Es tritt ein Konjunkturrückschlag ein. Die Automobilfabrik wird entsprechend der Absatzstockung die Erzeugung drosseln. Die Reifenbestellungen werden gekürzt. Die Verlustmöglichkeiten, die sich auf Grund des Konjunkturrückschlags im Hinblick auf diese Zulieferung ergeben, hängen vom Inhalt des Vertrages ab, den man mit dem Reifenlieferanten abgeschlossen hat. Eine konjunkturbewußte Geschäftspolitik kann viel dazu beitragen, solche Verlustmöglichkeiten auf ein Minimum zu beschränken.

Eine völlig andere Sachlage ergibt sich, wenn die Reifen selbst hergestellt werden. Das Unternehmungsrisiko kommt zur vollen Wirkung. Die Auslastung des betreffenden Fertigungsbereichs geht zurück. Es sei - aus Gründen der Vereinfachung - angenommen, daß die Kapazität des betreffenden Fertigungsbereichs vor dem Konjunkturrückschlag bis zu dem Beschäftigungsgrad ausgenutzt

1) Vgl. Gross H.: Marktkapital, in: Beratungsbrief der "Wirtschaftspolitischen Gesellschaft von 1947", Düsseldorf 1965, Nr. 812, S. 9.

war, bei dem die Kosten pro Leistungseinheit ihr Minimum aufweisen. Die rückläufige Auslastung führt dann zu steigenden Kosten pro Leistungseinheit. Dies ist einmal daraus zu erklären, daß sich die Fixkosten auf weniger Leistungseinheiten verteilen, was einen steigenden Fixkostenanteil pro Leistungseinheit bewirkt. Zum anderen werden auch nach einer gewissen Zeit die variablen Kosten pro Leistungseinheit zu steigen beginnen, da sich beispielsweise infolge der Kürzung der Bestellmengen auch die vom Lieferanten eingeräumten Rabattsätze ermäßigen. Die auf die Leistungseinheit entfallenden Kosten werden auf Grund ihrer ständigen Steigerung den Preis überschreiten. Es entstehen laufend Verluste.

Vermutlich ist auch der Anteil des Unternehmens am Reifenmarkt gesunken, da Konkurrenten mit vergleichsweise älteren und bereits überwiegend abgeschriebenen Maschinen die Preise stärker ermäßigen konnten als ein Unternehmen, das die Reifenproduktion erst vor wenigen Jahren aufnahm.

Betriebe mit großer Produktionstiefe werden von Konjunkturschwankungen - aber auch Geschmackswandel, Kaufkraftverschiebungen u.dgl.m. - weitaus stärker betroffen als Betriebe mit kleiner Produktionstiefe. Die Ursache hierfür liegt darin, daß ein großer "Wertzuwachs" auch entsprechend höhere Wagnisse miteinschließt als ein kleiner "Wertzuwachs".

Diese Auffassung wird bestätigt durch die folgende Bemerkung Sandigs. Er schreibt:¹⁾ "Das Risiko (bzw. das Wagnis, der Verf.) im engeren Sinne ist Bestandteil jeder betriebswirtschaftlichen Leistung."

Für die Ansicht, das Wagnis ist Bestandteil des "Wertzuwachses", spricht, daß nach Seischab²⁾ "die Entstehung des positiven oder negativen Mehrwerts ... an die Leistung ... gebunden ist."

1) Sandig C.: Risiko, a.a.O., S. 1465.

2) Seischab H.: Demontage des Gewinns, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, a.a.O., 1952, 22. Jg., Nr. 1, S. 23.

Es muß eine Bemessungsgrundlage gesucht werden, nach der sich der "Wertzuwachs" zuverlässig feststellen und die sich als Bemessungsbasis für das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis verwenden läßt. Es gibt zwei Möglichkeiten, eine tierartige Bemessungsgrundlage zu finden. Man kann versuchen, für die Bemessung des Wagnisentgeltes eine neue Basis zu schaffen oder die Mängel der vorhandenen Bemessungsgrundlagen zu beseitigen.

Gegen den ersten Vorschlag spricht, daß damit vermutlich zusätzliche Arbeit für die betroffenen Unternehmen verbunden wäre, d.h. für alle, die ihre Leistungen zu Selbstkostenpreisen für den öffentlichen Auftraggeber erbringen. Denn die Abrechnung der öffentlichen Aufträge bereitet erhebliche Mehrarbeit, verglichen mit der Abrechnung privater Aufträge. Man sollte deshalb vermeiden, die Auftragnehmer mit zusätzlicher Arbeit zu belasten. Es ist somit zweckmäßig, die Reform darauf auszurichten, für die Bemessung des Wagnisentgeltes keine neuen Möglichkeiten zu schaffen, sondern die Mängel der bisherigen zu beheben.

Bekanntlich werden in den Preisbildungsvorschriften vier Möglichkeiten zur Bemessung des Wagnisentgeltes angeführt, nämlich in einem festen Betrag oder in einem v.H.-Satz vom betriebsnotwendigen Vermögen und (oder) Umsatz. Diese Möglichkeiten werden daraufhin untersucht,¹⁾ ob sich die vorhandenen Mängel insoweit beheben lassen, daß sich bei Anwendung dieser Preisbildungsvorschriften der jeweilige "Wertzuwachs" berücksichtigen läßt. Zu diesen drei Möglichkeiten der Entgeltbemessung ist im einzelnen folgendes zu sagen.

Das Wagnisentgelt in einem festen Betrag zu vereinbaren, ist bekanntlich nur in Ausnahmefällen möglich, da dieses Verfahren zu umständlich ist, um allgemein angewendet zu

1) Da die vierte Möglichkeit zur Bemessung des Wagnisentgeltes in der Verwendung von Umsatz und betriebsnotwendigem Vermögen besteht, erübrigt es sich, diese vierte Möglichkeit gesondert zu erörtern, da Umsatz und betriebsnotwendiges Vermögen bereits jeweils für sich besprochen werden.

werden. Deshalb scheidet die Bemessung des Wagnisentgeltes in einem festen Betrag für die vorliegende Untersuchung aus.

Zwischen dem betriebsnotwendigen Vermögen gemäß den Preisbildungsvorschriften und dem "Wertzuwachs" besteht kein enges Abhängigkeitsverhältnis. An die Stelle des betriebsnotwendigen Vermögens müßte das gesamte materielle und immaterielle Vermögen treten. Dieses läßt sich aber kaum feststellen. Es ist deshalb nicht möglich, das betriebsnotwendige Vermögen als Bemessungsgrundlage für die Vergütung eines Wagnisses zu wählen, das als Bestandteil des "Wertzuwachses" aufgefaßt wird.

Somit wird der Umsatz in den Mittelpunkt der Untersuchung gerückt. Der Umsatz umschließt einmal den "Wertzuwachs" und zum anderen die Vorleistungen, d.h. Leistungen, die nicht selbst erbracht, sondern von vorgelagerten Produktionsstufen bezogen wurden. Es ist also notwendig, ausgehend vom Gesamtumsatz, die Höhe des Umsatzes festzustellen, der verbleibt, wenn alle fremdbezogenen Sach- und Dienstleistungen (ausgenommen Abschreibungen) fortfallen. Es empfiehlt sich, den Zusammenhang zwischen Umsatzerlöse einerseits und "Wertzuwachs" und Vorleistung (ausschließlich Abschreibungen) andererseits in dem folgenden kleinen Schaubild aufzuzeigen.¹⁾

Gewinn- und Verlustrechnung	
Vorleistung	Umsatzerlöse =
"Wertzuwachs" =	Rohrerträge

1) Von Bestandsveränderungen und selbsterstellten Anlagen wird hier abgesehen. Andernfalls müßte es in der rechten Spalte des Schaubildes wie folgt heißen: Umsatzerlöse $\pm$ Bestandsveränderungen + selbsterstellte Anlagen = Rohrerträge.

Vorleistungskosten stellen dar, die Kosten für: Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Fremdlieferungen und -leistungen, Versicherungsprämien, Frachten, Fremdreparaturen u.dgl.m. Bestandteile des "Wertzuwachses" sind u.a.: Löhne, Gehälter, gesetzlicher und freiwilliger Sozialaufwand, Gebühren, Beiträge, Umsatz-, Vermögen- und Körperschaftsteuer, Abschreibungen, Zinsen und Gewinn.

Es erhebt sich nunmehr die Frage, warum der "Wertzuwachs" ein geeigneter Maßstab für die Ermittlung der betrieblichen Leistung ist. Hierauf soll im folgenden eine Antwort gegeben werden.

II. Die Wertschöpfung und der "Wertzuwachs" als Maßstab der betrieblichen Leistung¹⁾

Die Brauchbarkeit der Wertschöpfung zur Messung der betrieblichen Leistung läßt sich daran erkennen, wie stark sich die Wertschöpfungsrechnung in den letzten Jahrzehnten einbürgerte. Dies gilt in erster Linie für die Vereinigten Staaten von Nordamerika. Da sich die Wertschöpfungsrechnung (englisch: Wertschöpfung - added value) dort bewährte, darf vermutet werden, daß sie sich auch in anderen Industriestaaten, z.B. in der Bundesrepublik Deutschland, durchsetzen wird.

Als anschauliches Beispiel für die vielseitige Verwendbarkeit der Wertschöpfungsrechnung sei erwähnt, daß sie in den Vereinigten Staaten von Nordamerika bei der Klärung der Frage, in welchem Umfang die Belegschaft am Betriebserfolg beteiligt werden könne, ausgezeichnete Dienste zu leisten vermag. Der "added value" wird als der Betriebserfolg angesehen, von dem sich eine angemessene Erfolgsbeteiligung der Arbeitnehmer bemessen läßt.

In Frankreich eroberte sich die Wertschöpfungsrechnung ein wichtiges Anwendungsfeld. Der "valeur ajoutée" (wie der französische Ausdruck für Wertschöpfung lautet) liegt der Errechnung der Umsatzsteuer zugrunde. Denn es sollen nicht die gesamten Umsätze der jeweiligen Erzeugungsstufe zur Besteuerung herangezogen werden, sondern diese Umsätze vermindert um die Leistungen der vorgeschalteten Erzeugungsstufen.

1) Zwischen den beiden Begriffen Wertschöpfung und "Wertzuwachs" wird in dieser Arbeit folgender Unterschied gemacht. Von Wertschöpfung oder Wertschöpfungsrechnung wird gesprochen, wenn diese beiden Begriffe im allgemeinen Sinn verwendet werden. Unter "Wertzuwachs" ist dagegen die Wertschöpfung zu verstehen, die in dieser Arbeit als neue Bemessungsgrundlage des Entgeltes für das allgemeine Unternehmungswagnis vorgeschlagen wird.

Am Beispiel der französischen Mehrwertsteuer zeigt sich deutlich, daß die Wertschöpfungsrechnung selbst unter schwierigen Bedingungen praktisch gut brauchbar ist.¹⁾ Bei solchen Beispielen darf nicht übersehen werden, daß sich die jeweils zugrunde gelegten Begriffe der Wertschöpfung inhaltlich nicht immer völlig decken. Denn die Eigentümlichkeiten der einzelnen Anwendungsgebiete verlangen eine individuelle Anpassung der Wertschöpfungsrechnung. Umgekehrt äußert sich aber in dieser Anpassungsfähigkeit ein bemerkenswerter Vorteil der Wertschöpfungsrechnung.

Es fragt sich nunmehr, ob der aus der Wertschöpfung entwickelte "Wertzuwachs" eine brauchbare Bemessungsbasis für das Wagnisentgelt darstellt und ob dieser zu einem angemesseneren Wagnisentgelt führt, als wenn man vom Umsatz ausgeht. Diese Frage läßt sich dadurch klären, daß man die Vergütung für das allgemeine Unternehmungswagnis beispielhaft vom Umsatz und vom "Wertzuwachs" bemißt und die hierbei gewonnenen Ergebnisse einander gegenüberstellt. Um diesen Vergleich durchführen zu können, sollen folgende Annahmen gelten:

Das Wagnisentgelt ist mit 4 v.H. vom Umsatz vereinbart. Das betreffende Unternehmen setzt pro Jahr DM 1 000 000,- um. Das Unternehmen weist einen durchschnittlichen "Wertzuwachs", gemessen am Umsatz, von 50 v.H. = DM 500 000,- auf. Bezieht man auf diesen Betrag das Wagnisentgelt von (4 v.H. von DM 1 000 000 =) DM 40 000,-, so ergibt sich ein Wagnissatz von (DM 40 000 : DM 500 000 =) 8 v.H., bezogen auf den "Wertzuwachs". Diesen v.H.-Wert muß man dem "Wertzuwachs" zuschlagen, um das Wagnisentgelt zu errechnen. Unter

1) Es sei vermerkt, daß auch in Deutschland seit vielen Jahrzehnten Pläne - so z.B. der Bericht des sog. Hartmann-Ausschusses - erörtert werden, ob das gegenwärtige Umsatzsteuersystem nicht durch Einführung einer Netto-produktionssteuer verbessert werden könnte. Auftrieb erhielt diese Diskussion vor allem durch ein - später berühmt gewordenes - Gutachten, das 1921 im Auftrag des Geheimrats von Siemens erstellt wurde. Der bekannte Unternehmer war ein eifriger Verfechter einer "veredelten Umsatzsteuer".

Verwendung der oben genannten beiden Wagnissätze - d.h. 4 v.H. vom Umsatz oder 8 v.H. vom "Wertzuwachs" - sollen die Auswirkungen untersucht werden, die sich zeigen, wenn der Anteil des "Wertzuwachses" am Umsatz schwankt.

Anteil des "Wertzuwachses" ¹⁾	<u>Wagnisentgelt</u>	
	4 v.H. vom Umsatz	8 v.H. vom "Wertzuwachs"
30 v.H.	DM 40 000	DM 24 000
40 v.H.	DM 40 000	DM 32 000
50 v.H.	DM 40 000	DM 40 000
60 v.H.	DM 40 000	DM 48 000
70 v.H.	DM 40 000	DM 56 000

Bemißt man das Wagnisentgelt in v.H. vom "Wertzuwachs", so erhöht sich mit steigendem "Wertzuwachs" auch die Wagnisvergütung. Demgegenüber bleibt auf die Höhe des vom Umsatz bemessenen Wagnisentgeltes die Veränderung des "Wertzuwachses" ohne Einfluß. Bei steigendem "Wertzuwachs" erhöhen sich auch die Risiken.²⁾ Um diese abdecken zu können, ist ebenfalls ein Anwachsen des Wagnisentgeltes erforderlich. Deshalb ist es angebrachter, die Wagnisvergütung vom "Wertzuwachs" als vom Umsatz zu bemessen.

Wie stark ein Unternehmen mit hohem "Wertzuwachs" benachteiligt wird, wenn man das Wagnisentgelt vom Umsatz bemißt, zeigt sich, sobald die auf diese Weise ermittelte Wagnisvergütung in v.H. des jeweiligen "Wertzuwachses" ausgedrückt wird.

4 v.H. Wagnisentgelt vom Umsatz in DM	<u>"Wertzuwachs"</u>		Wagnisentgelt in v.H. des "Wertzuwachses"
	in v.H. d.Umsatzes	in DM	
40 000	30	300 000	13,3
40 000	40	400 000	10,0
40 000	50	500 000	8,0
40 000	60	600 000	6,7
40 000	70	700 000	5,7

1) Die Bezugsbasis bildet der Umsatz (DM 1 000 000,-)

2) Siehe S. 180 ff dieser Arbeit.

Wenn man also die vom Umsatz und vom "Wertzuwachs" bemessenen Wagnisvergütungen einander gegenüberstellt, so zeigt sich, daß bei steigendem "Wertzuwachs" die umsatzbezogene Wagnisvergütung sinkt. Die Wagnisvergütung müßte aber bei einem erhöhten "Wertzuwachs" zum mindesten gleichbleiben, wenn nicht sogar steigen. Es ist also festzustellen, daß der "Wertzuwachs" eine bessere Bemessungsbasis für die Wagnisvergütung bildet als der Umsatz.

III. Die Anpassung der Wertschöpfungsrechnung an die Selbstkostenpreisrechnung für öffentliche Aufträge

Mit Hilfe der Wertschöpfungsrechnung soll die Leistung, die der Betrieb **s e l b s t** erbringt, ermittelt werden. Es handelt sich hierbei um die Leistung, die vom Betrieb im engeren Sinn erbracht wird. Um aufzuzeigen, was unter Betrieb im engeren Sinn zu verstehen ist, wird das folgende Schema wiedergegeben.¹⁾



Ein Betrieb im engeren Sinne liegt vor, wenn man nur das "spezifisch Produktionswirtschaftliche" erfaßt, d.h. sämtliche kreditwirtschaftlichen Beziehungen zu Lieferanten und Kunden werden nicht beachtet. (Berücksichtigt werden dagegen z.B. die kalkulatorischen Fixkosten der Erzeugung selbst.)

Vom Betrieb im weiteren Sinne wird gesprochen, wenn alle Auswirkungen, soweit sie sich aus der Unternehmungssphäre herleiten, ausgeschaltet sind, d.h. z.B., daß

1) Lehmann M.R.: Leistungsmessung durch Wertschöpfungsrechnung, Essen 1954, vgl. S.20.

anstelle der Fremdkapitalzinsen die kalkulatorischen Zinskosten treten. Überträgt man den Begriff des Betriebes im weiteren Sinne auf die Erfolgsrechnung, so ergibt sich die ordentliche Betriebserfolgsrechnung.¹⁾

Unter "Betriebswirtschaft im Ganzen" versteht man Unternehmung und Betrieb im weiteren Sinne. Auf dem Gebiet des Rechnungswesens entspricht der "Betriebswirtschaft im Ganzen" die Gesamterfolgsrechnung. Sie umfaßt neben den Umsatzerlösen auch z.B. die Erträge aus nichtbetriebsnotwendigen Beteiligungen u.dgl.m.

Der Betrieb im engeren Sinne bildet den Erzeugungsort der Wertschöpfung. Zwangsläufig ergibt sich daraus, daß innerhalb der Wertschöpfungsrechnung sich nur jene Einflüsse auswirken dürfen, die ihren Ursprung im Betrieb im engeren Sinne haben. Damit liegt der Wertschöpfungsrechnung der Betrieb im engeren Sinne zugrunde.

Es erhebt sich die Frage, ob sich daraus, daß in der Selbstkostenpreisrechnung nach den Preisbildungsvorschriften vom Betrieb im weiteren Sinne, in der Wertschöpfungsrechnung dagegen vom Betrieb im engeren Sinne ausgegangen wird, wesentliche Unterschiede ergeben. Ein wesentlicher Unterschied hätte zur Folge, daß der "Wertzuwachs" (als Bemessungsbasis der Wagnisvergütung) nicht nach den Grundsätzen der Preisbildungsvorschriften ermittelt werden könnte.

Die beiden Betriebsbereiche unterscheiden sich dadurch, daß bei Zugrundelegung des Betriebes im engeren Sinne die kreditwirtschaftlichen Beziehungen zu den Lieferanten und Kunden unbeachtet bleiben. Die Preise der verbrauchten Sach- und Dienstleistungen sind um die in diesen Preisen eingerechneten Skonti zu kürzen. Es ist hierbei gleich-

1) Der Betrieb im weiteren Sinne liegt auch den Preisbildungsvorschriften zugrunde.

gültig, ob die Skonti ausgenutzt werden oder nicht. Sinngemäß müssen Skonti behandelt werden, die in den Verkaufspreisen eingerechnet sind.

Innerhalb der Wertschöpfungsrechnung wird der Ausgliederung dieser "fiktiven" Skonti große Bedeutung zugemessen. Obwohl die Skonti sich nur überschlägig aussondern lassen, sollen sie dennoch ausgeschieden werden. So äußert sich beispielsweise Lehmann¹⁾ hierzu wie folgt:

"Angesichts dieser Forderung darf man sich allerdings nicht daran stoßen, daß ein solches Skonto-Auskalkulieren ... praktisch wohl stets nur überschlägig möglich ist. Denn auch eine nur überschlägige oder nur schätzungsweise Berücksichtigung der 'betriebsfremden' Skonto-Inhalte der Preise ist besser als der gänzliche Verzicht auf solche Berichtigungen."

Wenn man sich vergegenwärtigt, daß jeder Ein- bzw. Verkauf gegen Zieleinräumung auch ein Kreditgeschäft miteinschließt, dann leuchtet es ein, warum die Berücksichtigung der **t a t s ä c h l i c h e n** Skontierträge bzw. -aufwendungen von Lehmann als nicht ausreichend angesehen wird.

Weiterhin spricht für die Ansicht von Lehmann, daß die Skonti das Aufwands- und Ertragsbild nicht unerheblich beeinflussen können. Wie wichtig die "fiktiven" Skontibeträge sind, kann man daraus erkennen, daß bereits die - teilweise wesentlich geringeren - effektiven Skonti sich bedeutsam auf die Aufwands- und Ertragslage auswirken. Schönnenbeck²⁾ überprüft die Bedeutung der Skonti für die Erfolgsrechnung und gelangt u.a. zu folgendem Ergebnis:

-
- 1) Lehmann M.R.: Leistungsmessung durch Wertschöpfungsrechnung, a.a.O., S. 36.
 - 2) Schönnenbeck H.: Skonto im Jahresabschluß: Preisnachlaß oder Zins?, in: Der Betrieb, a.a.O., Jg. 13, Heft Nr. 29.

"Bei einem Materialaufwand von ca. 40 % vom Umsatz kann - auch hier wieder je nach Anteil der Skontobegünstigten an den gesamten Bezügen und je nach Skontosätzen - durch Skontonutzung ein Gewinn von 4 - 8 % vom Umsatz erreicht werden. Noch stärker u.U. mehr als doppelt so stark, können Kundenskonti den Erfolg beeinflussen. Bei voller Skontogewährung gegenüber allen Abnehmern muß die Unternehmung mit einer Gewinnminderung durch Skonto von 2 % und mehr vom Umsatz rechnen."

Es sprechen jedoch schwerwiegende Gründe gegen eine Berücksichtigung von Lehmanns Auffassung bei der Ermittlung des "Wertzuwachses". Aus den Bestimmungen der LSÜ a.F. und n.F. und aus dem Kommentar von Hess - Zeidler geht hervor, daß bei der Ermittlung des Einstandspreises die effektiv erzielten Skonti als Abzugsposten zu behandeln sind. In Nr. 15 (Einstandspreis) LSÜ a.F. und n.F. wird in Satz 2 und 3 folgendes bestimmt.

"Der Auftragnehmer hat beim Einkauf alle geschäftsüblichen Vorteile zugunsten des Auftraggebers wahrzunehmen. Hierdurch erzielte Mengenrabatte, Preisnachlässe, Skonti ... sind buchmäßig zu belegen und bei Ermittlung der Einstandspreise abzusetzen, sofern nicht aus abrechnungstechnischen Gründen eine andersartige Verrechnung in den Selbstkosten erfolgt."

Hess - Zeidler führen hierzu u.a. aus:¹⁾

"Danach versteht sich der Einstandspreis im Regelfall frei Abnehmer, d.h. einschließlich Lieferkosten ... und abzüglich aller dem Auftragnehmer durch den Einkauf zufließenden Preisvorteile, wie Mengenrabatte, Preisnachlässe, Skonti ..."

1) Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 3. Nachlieferung, III D, S. 58 b.

Bei der Erläuterung der Vergütungen, die den Einstandspreis schmälern, kommen Hess - Zeidler nochmals auf die Behandlung der Skonti zu sprechen.²⁾

"Als Abzugsposten sind zu berücksichtigen Skonti, Rabatte, Nachlässe u.ä. In Vorkalkulationen werden die tatsächlich vergüteten Beträge oftmals unbekannt sein. Sie sind dann auf Grund der Erfahrung zu schätzen."

Die Möglichkeit, im Rahmen von Vorkalkulationen die Skonti zu schätzen, ergibt sich zwangsläufig aus dem Wesen dieser Kalkulationen, die die Preisermittlung für Leistungen zum Gegenstand haben, die erst erbracht werden. Bei solchen Preisermittlungen wird man häufig zu Schätzungen gezwungen sein. Im übrigen läßt die Bemerkung, daß die "tatsächlich vergüteten Beträge oftmals unbekannt" sind, deutlich erkennen, daß auch die Skontibeträge in Vorkalkulationen auf der Basis der effektiv erzielten Skonti geschätzt werden sollen.

Somit läßt sich feststellen, daß bei einer Errechnung des "Wertzuwachses" für einen bestimmten Auftrag, die auf den Vorschriften der LSÖ a.F. und n.F. aufbaut, sowohl die Vorleistungskosten als auch der "Wertzuwachs" ohne erzielte Lieferantenskonti ermittelt werden.

Demgegenüber werden die Skonti in Nr. 18 (Einstandspreise) der "Leitsätze" nicht unter den Abzugsposten für die Ermittlung des Einstandspreises erwähnt. Nr. 18 der "Leitsätze" lautet:

"(1) Der Einstandspreis versteht sich im Regelfall frei Werk des Bestellers. Er beinhaltet den Preis der beschafften Güter einschließlich der mittelbaren Lieferkosten wie Fracht, Porto, Rollgeld und Verpackung.

(2) Der Auftragnehmer hat beim Einkauf alle geschäftsüblichen Vorteile zugunsten des Auftraggebers wahrzunehmen.

1) Hess O. - Zeidler F.: a.a.O., 3. Nachlieferung, III D, S. 59.

(3) Erzielte Mengenrabatte, Preisnachlässe, Gutschriften für Treue-, Jahres- und Umsatzrabatte, für zurückgesandte Verpackung und ähnliches sind zu belegen und bei Ermittlung des Einstandspreises abzusetzen, sofern nicht aus abrechnungstechnischen Gründen eine andersartige Verrechnung in den Selbstkosten erfolgt."

Die Frage, ob auf Grund Nr. 18 der "Leitsätze" die Skontoerträge dem Auftragnehmer verbleiben oder dem Auftraggeber gutzubringen sind, bildete für längere Zeit den Gegenstand von Auseinandersetzungen zwischen Unternehmen, die öffentliche Aufträge zu Selbstkostenpreisen erfüllen, und den mit der Durchführung von Preisprüfungen befaßten Behörden, vor allem dem Bundesministerium für Wirtschaft. Inzwischen hat sich weitgehend die Meinung durchgesetzt, daß der öffentliche Auftraggeber auf Grund der "Leitsätze" keinen Anspruch auf die vom Auftragnehmer erzielten Skonti hat. Diese Ansicht wird auch überwiegend von den Kommentatoren der "Leitsätze" unterstützt.¹⁾ Lediglich Pribilla äußert insofern eine abweichende Meinung,²⁾ als er eine Skontoabführung an den öffentlichen Auftraggeber bejaht, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind. Der Auftragnehmer erhält vom öffentlichen Auftraggeber eine unverzinsliche V o r a u s z a h l u n g.³⁾

Der Betrieb führt neben dem öffentlichen auch gleichzeitig private Aufträge durch. Das betriebsnotwendige Vermögen, das Abzugskapital und das betriebsnotwendige Kapital werden nicht pro Kostenträger, sondern für den Betrieb insgesamt festgestellt. Die durch die unverzinsliche Vorauszahlung

1) Vgl. Michaelis H. - Rhösa C.A.: a.a.O. Lieferung Dezember 1960, "Leitsätze" Nr. 18, S. 4 ff.
Vgl. Pribilla M.E.: a.a.O., 8. Ergänzungslieferung, III B Nr. 18 S. 3 ff.
Vgl. Daub W.: a.a.O., S. 129.
Vgl. Ebisch H. - Gottschalk J.: Preise und Preisprüfungen bei öffentlichen Aufträgen, Berlin und Frankfurt/M. 1962, S. 231 f.

2) Vgl. ebenda S. 8 f.

3) Bezüglich des Begriffs Vorauszahlungen vgl. S. 81 dieser Arbeit.

- als Bestandteil des Abzugskapitals - hervorgerufene Zinsermäßigung kommt nicht voll dem öffentlichen Auftrag, sondern anteilig auch den privaten Aufträgen zugute. Nach Ansicht von Pribilla ist die "infolge der unverzinslichen Vorauszahlung des öffentlichen Auftraggebers eintretende Zinsermäßigung (für den öffentlichen Auftrag, der Verf.) zu gering, da der Vorauszahlungsbetrag nicht vom auftragsgebundenen, sondern vom gesamten betriebsnotwendigen Vermögen abgesetzt wird."¹⁾

Das Argument, das die Zinsermäßigung für den öffentlichen Auftrag zu gering ist, erscheint nicht stichhaltig. Andernfalls müßte man es folgerichtig überhaupt ablehnen, daß das betriebsnotwendige Vermögen, das Abzugskapital und das betriebsnotwendige Kapital für den Betrieb insgesamt ermittelt werden.

Nunmehr muß unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten untersucht werden, ob der öffentliche Auftraggeber oder der Auftragnehmer in den Genuß der Skontoerträge kommen soll.

Gegen einen gesetzlichen Anspruch des öffentlichen Auftraggebers auf die Skontoerträge ist einzuwenden, daß damit der Auftragnehmer jegliches Interesse an der Skontoausnutzung verlieren würde. Pribilla schreibt hierzu:²⁾

"Eine Verpflichtung zur Weitergabe der speziell für den öffentlichen Auftrag erzielten Skontoerträge wiederum muß deshalb als betriebswirtschaftlich bedenklich bezeichnet werden, weil kein privatwirtschaftlicher Anreiz zu einer derartigen Handlungsweise besteht und der Auftraggeber meist nicht einmal mit den dadurch verursachten Kosten belastet werden kann."

1) Pribilla M.E.: a.a.O., 8. Ergänzungslieferung, III B Nr. 18, S. 9.

2) Ebenda S. 7.

Wenn die Auftragnehmer die Skontoerträge an den öffentlichen Auftraggeber weitergeben müßten, so würden die Auftragnehmer dazu übergehen, das ihnen von den Lieferanten eingeräumte Zahlungsziel voll in Anspruch zu nehmen. Dies muß nach Ansicht von Pribilla "bei einem freien Wirtschaftssystem zu empfindlichen Störungen im Zahlungsmittelkreislauf der Wirtschaft führen."¹⁾

Aus diesen Gründen erscheint es wenig sinnvoll, im Rahmen der kalkulatorischen Preisermittlung vorzuschreiben, daß der Auftragnehmer die erzielten Skonti dem öffentlichen Auftraggeber gutbringen muß.

Nunmehr sind noch die Auswirkungen auf den "Wertzuwachs" zu untersuchen, die sich ergeben, wenn die Skontoerträge beim Auftragnehmer verbleiben. Unter dieser Voraussetzung können, wie Michaelis - Rhösa bemerken, "die beim Einkauf des Auftragnehmers erzielten Skonti in jedem Falle in der Finanzbuchhaltung als 'neutrale Erlöse' abgegrenzt werden."²⁾

Daraus folgt, daß für die Durchführung des jeweiligen öffentlichen Auftrages ein Selbstkostenpreis einschließlich Lieferantenskonti festgestellt wird. Kürzt man diesen Selbstkostenpreis um die darin verrechneten Vorleistungskosten (einschließlich Lieferantenskonti), so verbleibt ein "Wertzuwachs" ohne Lieferantenskonti. Dieser darf aber nicht dem "Wertzuwachs" gleichgesetzt werden, der sich ergab, als man, von den LSÜ a.F. und n.F. ausgehend, die Einstandspreise um die Lieferantenskonti kürzen mußte. Im letzteren Fall werden nämlich bei der Kalkulation des Selbstkostenpreises die gesamten Zuschläge (Gemeinkosten und Gewinn) auf Fertigungsstoffkosten bezogen, die um die erzielten Lieferantenskonti verringert sind.

1) Pribilla M.E.: a.a.O., 8. Ergänzungslieferung, III B Nr. 18, S. 6.

2) Michaelis H. - Rhösa C.A.: a.a.O., Lieferung Dezember 1960, "Leitsätze" Nr. 18, S. 4 a.

Damit ergibt sich ein geringerer "Wertzuwachs" für den betreffenden Auftrag, als wenn in der Kalkulation ungekürzte Stoffkosten angesetzt werden: Die Zuschläge werden dann auch auf die Lieferantenskonti verrechnet, was zu einem höheren Selbstkostenpreis und damit zu einem - absolut - höheren "Wertzuwachs" führt.

Im Hinblick auf die Berücksichtigung der Skontoerträge decken sich also die Grundsätze der Selbstkostenpreisrechnung (gemäß den Preisbildungsvorschriften) nicht völlig mit denen der Wertschöpfungsrechnung. In der letzteren wird eine Ausgliederung der "theoretisch möglichen" Skontoerträge angestrebt, während in der Selbstkostenpreisrechnung nur die "effektiv erzielten" Skontoerträge eliminiert werden.

Die Abweichung scheint aber nicht von so grundlegender Bedeutung zu sein, um die Wertschöpfung als Bemessungsbasis der Vergütung für das allgemeine Unternehmungswagnis in Frage zu stellen.

Wenn man die Wertschöpfung als Bemessungsbasis für das Wagnisentgelt übernimmt, erhebt sich die Frage, ob die kalkulatorischen Abschreibungen unter den Vorleistungskosten zu belassen oder in der Wertschöpfung zu erfassen sind. Ihrem Wesen nach gehören die kalkulatorischen Abschreibungen zu den Vorleistungskosten. Die kalkulatorische Abschreibung stellt den Betrag dar, der der Wertminderung entspricht, die sich durch den Gebrauch der Produktionsmittel ergibt. Die Produktionsmittel unterscheiden sich von den Verbrauchsgütern durch ihre längere Lebensdauer. Da die Produktionsmittel und die Verbrauchsgüter von vorgeschalteten Produktionsstufen bezogen werden, stellen die Abschreibungskosten genauso wie z.B. die Materialkosten Vorleistungskosten dar. Es fragt sich, warum dennoch erörtert werden muß, ob die kalkulatorischen Abschreibungskosten als Vorleistungskosten zu behandeln sind.

Aus der Wertschöpfung soll eine Bemessungsbasis gebildet werden, die unabhängig von

der Betriebsgröße und

dem wachsenden Kapitaleinsatz (Mechanisierung
und Automatisierung)

anwendbar ist. Werden diese beiden Voraussetzungen nicht erfüllt, dann müßte der v.H.-Satz für das Wagnisentgelt bei steigender Betriebsgröße bzw. bei steigendem Kapitaleinsatz erhöht werden. Dies scheint aus folgenden Gründen notwendig zu sein.

Die einzelnen Betriebsgrößen sind gekennzeichnet durch einen unterschiedlich großen Einsatz der Produktionsfaktoren. Während bei kleineren Betrieben die menschliche Arbeitskraft vorherrscht, besitzt bei größeren das maschinelle Leistungsvermögen das Übergewicht. Eine Bemessungsbasis kann diesem unterschiedlichen Einsatz der Produktionsfaktoren nur gerecht werden, wenn sich in ihr die sich hieraus ergebenden Auswirkungen kompensieren können. Dieser Ausgleich wird gestört, wenn sich die Einflüsse des Kapitaleinsatzes nicht - d.h. durch Außerachtlassung der kalkulatorischen Abschreibungen - auswirken können. Die Kompensation bleibt dann darauf beschränkt, daß dem Rückgang der Fertigungslöhne lediglich eine Zunahme der kalkulatorischen Zinsen (für die neu hinzugekommenen Anlagen) gegenübersteht.

Der sinkende Anteil der Fertigungslöhne am Produktionswert bei wachsender Betriebsgröße läßt sich ziffernmäßig nachweisen. Einige Beispiele aus der Kostenstrukturerhebung des Statistischen Bundesamtes, Wiesbaden, für das Jahr 1950 sollen dies veranschaulichen.

So machten beispielsweise¹⁾ in der kunststoffverarbeitenden Industrie²⁾ die Fertigungslöhne in der Größenklasse bis zu DM 100 000,- Produktionswert 14,4 v.H.

1) Die Kostenstruktur in der gewerblichen Wirtschaft.
Hrsg.: Statistisches Bundesamt, Wiesbaden 1956,
Band 49, Heft 1, S. 42 f und S. 48 f.

2) Produktionsschwerpunkt: Herstellung von Preßteilen.

des Produktionswertes, in der Größenklasse über DM 1 000 000,- Produktionswert 10,5 v.H. aus. In der Wirkereiindustrie streute dieser Prozentsatz zwischen 13,2 v.H. (Betriebe bis DM 500 000,- Produktionswert) und 8,2 v.H. (Betriebe über DM 10 000 000,- Produktionswert). Wenngleich diese Statistik keine entsprechenden Zahlen für die kalkulatorischen Abschreibungen enthält, so zeigen die angeführten v.H.-Werte zumindest indirekt, in welchem Umfang die anlagebedingten Kosten steigen müßten.

Ausschlaggebend ist, daß die kalkulatorischen Abschreibungen - zusammen mit den kalkulatorischen Zinsen - das Gegengewicht zu den Fertigungslohnen bilden. Verzichtet man auf den Ansatz der kalkulatorischen Abschreibungen innerhalb der Wertschöpfungsrechnung, so führt die Verwendung eines einheitlichen Wagnissatzes zu Benachteiligungen. Bei wachsendem Anlagevermögen würde den Betrieben vergleichsweise weniger Gewinn zufließen als bei steigender Lohnintensität. Gegen eine solche Benachteiligung können sich die Betriebe mit Recht wehren.

Der Forderung nach Einbeziehung der kalkulatorischen Abschreibung in die Wertschöpfung kommt in einer vollbeschäftigten Wirtschaft besondere Bedeutung zu. Eine weitere Expansion kann nur durch Vergrößerung des Anlagevermögens erreicht werden. Diese Entwicklung war in den letzten Jahren in der deutschen Wirtschaft stark ausgeprägt; denn der Mangel an Arbeitskräften zwang die Betriebe zu mechanisieren und - in den letzten Jahren - zu automatisieren. Dies bedeutet, daß die kalkulatorischen Abschreibungen zukünftig an Bedeutung gewinnen, die Fertigungslöhne dagegen verlieren werden.

Mit dieser Feststellung wird die Notwendigkeit unterstrichen, in die Wertschöpfung - und damit in die Bemessungsbasis für den kalkulatorischen Gewinnzuschlag - auch die kalkulatorischen Abschreibungen einzubeziehen.

Da nicht unmittelbar die Wertschöpfung, sondern diese erhöht um die kalkulatorischen Abschreibungen als Bemessungsgrundlage für das Wagnisentgelt vorgeschlagen wird, erscheint es notwendig, für diese Bemessungsbasis einen besonderen Terminus zu bilden. Für die Summe aus Wertschöpfung und kalkulatorischen Abschreibungen wird in dieser Arbeit die Bezeichnung "Wertzuwachs" verwendet. Mit diesem Begriff soll die enge Beziehung zur Wertschöpfung angedeutet werden. Gleichzeitig soll der Ausdruck "Wertzuwachs" besagen, daß es sich nicht um die reine Wertschöpfung, sondern diese erweitert um die kalkulatorischen Abschreibungen handelt.

IV. Der "Wertzuwachs" als Bemessungsgrundlage für das Wagnisentgelt

Die Grundsätze der Wertschöpfungsrechnung stimmen mit denen der Selbstkostenpreisrechnung gemäß den Preisbildungsvorschriften soweit überein, daß der "Wertzuwachs" nach den Prinzipien dieser Preisbildungsvorschriften ermittelt werden kann. Es fragt sich, wie zu verfahren ist, wenn der "Wertzuwachs" als Bemessungsgrundlage des Entgeltes für das allgemeine Unternehmungswagnis angewandt werden soll. Zu diesem Zweck muß der in dem jeweiligen Auftrag enthaltene "Wertzuwachs" festgestellt werden. Diesem wird der vereinbarte v.H.-Satz für die Abgeltung des allgemeinen Unternehmungswagnisses zugeschlagen. Der sich so ergebende Betrag stellt die in der Kalkulation des Selbstkostenpreises anzusetzende Vergütung für das allgemeine Unternehmungswagnis dar.

Der "Wertzuwachs" läßt sich aus den Fertigungslöhnen zuzüglich aller Gemeinkosten errechnen, die auf Grund des "Wertzuwachses" anfallen, d.h. die keine Vorleistungskosten darstellen. Sandig bemerkt hierzu: 1) 2)

"Eine Zusammenfassung der Fertigungslöhne und der gesamten Gemeinkosten, anders ausgedrückt, die Selbstkosten ohne den Werkstoffanteil und Sonderkosten, gibt meines Erachtens die richtigere Grundlage für die Bemessung der betriebseigenen Produktionsleistung ..."

-
- 1) Sandig C.: Der kalkulatorische Gewinn nach LSP - Die Frage nach der Bemessungsgrundlage, in: Neue Betriebswirtschaft, Heidelberg 1954, Nr. 2, S. 29.
 - 2) Hierbei ist darauf hinzuweisen, daß die von Sandig vorgeschlagene Bemessungsgrundlage nicht mit der im Rahmen dieser Arbeit empfohlenen Bemessungsgrundlage identisch ist. Sandig bezieht in seine Bemessungsbasis sämtliche Gemeinkosten ein, während im "Wertzuwachs" nur diejenigen Gemeinkosten berücksichtigt werden, die durch ihn bedingt sind. Die Ausführungen von Sandig wurden nur wiedergegeben, um zu zeigen, auf welche Weise sich überhaupt die Bemessungsbasis für das Wagnisentgelt darstellen läßt.

Eine "Zusammenfassung der Fertigungslöhne und der Gemeinkosten"¹⁾ setzt voraus, daß man die dem jeweiligen Auftrag zugeschlagenen Gemeinkosten danach untersucht, inwieweit es sich um Vorleistungskosten oder um Kosten handelt, die auf Grund des "Wertzuwachses" entstanden sind.

Die Untersuchung beginnt zweckmäßigerweise bei der Kostenartenrechnung, da sie die Grundlage der Kostenrechnung bildet.

Als übergeordneten Gesichtspunkt für die Gliederung der Kosten wird zweckmäßigerweise das Verhalten der Kosten bei verschiedenen Beschäftigungsgraden gewählt.²⁾ Demnach werden die Kosten nach fixen und variablen Kosten unterteilt.³⁾

-
- 1) Die Ermittlung des "Wertzuwachses" aus den Fertigungslöhnen zuzüglich Gemeinkosten entspricht einem Kalkulationsschema, bei dem ausschließlich die Fertigungslöhne als Zuschlagsgrundlage für die Gemeinkosten verwendet werden. Man kann bei den folgenden Überlegungen selbstverständlich auch von einem verfeinerten Kalkulationsschema ausgehen, bei dem beispielsweise Fertigungslohnkosten und Fertigungsstoffkosten als Zuschlagsgrundlagen - die ersteren für die Fertigungsgemeinkosten und die letzteren für die Stoffgemeinkosten - dienen. Soll unter dieser Voraussetzung der "Wertzuwachs" ermittelt werden, so müssen die Stoff- bzw. die Fertigungsgemeinkosten festgestellt werden, die ausschließlich auf Grund des "Wertzuwachses" entstanden sind. Die Zurechnung dieser von Vorleistungskosten bereinigten Stoffgemeinkosten auf die Aufträge erfolgt auf Basis Fertigungsstoffkosten, wobei die letzteren nur eine Hilfsgröße - für Zwecke der Zurechnung - darstellen; denn bei der Ermittlung des "Wertzuwachses" bleiben die Fertigungsstoffkosten selbst als Vorleistungskosten unberücksichtigt.

Im Gegensatz hierzu werden die Fertigungslohnkosten innerhalb der auf Grund des "Wertzuwachses" entstandenen Kosten voll angesetzt. Diese Fertigungslohnkosten bilden die Basis für die Zurechnung der um die Vorleistungskosten gekürzten Fertigungsgemeinkosten.

- 2) Hierbei wird aus Gründen der Vereinfachung unterstellt, daß die Kosten in der artenmäßigen Gliederung vorliegen, wie sie im betreffenden Kostenplan für diesen Geschäftszweig vorgesehen ist. Diese Kostenarten werden nunmehr entsprechend ihrem Verhalten gegenüber Beschäftigungsschwankungen gegliedert.
- 3) In den folgenden Ausführungen wird vorausgesetzt, daß alle übrigen Kosteneinflußgrößen konstant gehalten werden. Nach der neueren Betrachtungsweise sind fünf Haupt-Kosteneinflußgrößen zu unterscheiden: die Qualität der Produktionsfaktoren, die Beschäftigung, die Preise der Produktionsfaktoren, die Betriebsgröße und das Fertigungsprogramm. Vgl. hierzu: Gutenberg E.: Die Produktion, a.a.O., S. 228 ff.

Hierbei ist aber zu beachten, daß sich in Übereinstimmung mit Heinen¹⁾ "die Bezeichnungen 'variabel' und 'fix' jeweils nur auf die Gesamtheit einer Kostenart beziehen, nicht jedoch auf den auf die Leistungseinheit entfallenden Anteil dieser Kostenart."

Ferner ist darauf hinzuweisen, daß nach Heinen²⁾ bei der Einordnung einer Kostenart als variabel oder fix drei wesentliche Gesichtspunkte zu berücksichtigen sind, nämlich die Dauer der Betrachtungsperiode, das Ausmaß der Beschäftigungsschwankung und der Charakter der Kostenart selbst.

Die Dauer der Betrachtungsperiode ist deshalb von Bedeutung, weil auf längere Sicht gesehen die Kapazität eines Betriebes sich vergrößern oder verkleinern kann und damit bislang fixe Kosten - z.B. die kalkulatorischen Abschreibungen - Änderungen unterworfen sind.

Das Ausmaß der Beschäftigungsschwankungen muß berücksichtigt werden, "weil die einzelnen Kostenarten mit unterschiedlicher Stärke auf Beschäftigungsänderungen reagieren."³⁾

Der Charakter einer Kostenart ist deshalb wichtig, weil "das Wesen der Kostenart ihr Verhalten gegenüber Beschäftigungsänderungen bestimmt. Dies drückt sich in der jeweiligen Empfindlichkeit der Kostenart gegenüber Änderungen des Beschäftigungsgrades aus."⁴⁾

Die fixen und variablen Kosten werden weiter unterteilt, wobei als Gliederungskriterium die Zurechenbarkeit der Kosten auf Kostenträger dient. Hierbei ergibt sich folgende Gruppierung.⁵⁾

1) Heinen E.: Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, a.a.O., S. 127.

2) Vgl. ebenda.

3) Ebenda S. 128.

4) Ebenda.

5) Börner D.: Direct Costing als System der Kostenrechnung, Diss., München 1961, vgl. S. 97.

Variable Kosten:

Einzelkosten

Gemeinkosten

Fixe Kosten:

Gemeinkosten

Die Einzelkosten lassen sich unmittelbar einzelnen Aufträgen anlasten. Sie sind ihrem Wesen nach mit der Durchführung eines bestimmten Auftrages verbunden und werden auch bereits bei ihrem Anfall entsprechend gesondert erfaßt. Im vorliegenden Falle handelt es sich bei den Einzelkosten um die Fertigungslöhne. Sie können im Rahmen der Ermittlung des "Wertzuwachses" unmittelbar pro Auftrag festgestellt werden.

In bezug auf die variablen Gemeinkosten bemerkt Börner, daß sie sich "durch Verwendung geeigneter Schlüsselgrößen im allgemeinen verursachungsgerecht auf die einzelnen Kostenträger verrechnen"¹⁾ lassen. So wird man beispielsweise die auf die Fertigungslöhne entfallenden, vom Arbeitgeber getragenen, gesetzlichen Sozialabgaben nach den Fertigungslöhnen auf die einzelnen Aufträge verteilen.

Die variablen Gemeinkosten verrechnet man üblicherweise wie die fixen Gemeinkosten, d.h. die variablen Gemeinkosten werden über die Kostenstellen den einzelnen Aufträgen angelastet.²⁾ Die Erfassung der variablen Gemeinkosten pro Auftrag wird zusätzliche Arbeit bereiten. Ein niedriger Kostenanfall in den variablen Gemeinkosten wird deshalb die Ermittlung des "Wertzuwachses" erleichtern.

1) Börner D.: a.a.O., S. 94

2) Vgl. hierzu auch S. 210 dieser Arbeit

Im Gegensatz zu den variablen Kosten beziehen sich die fixen Kosten ihrem Wesen nach nicht auf einen bestimmten Auftrag, sondern sind von der Zeit abhängig. Da "eine verursachungsgerechte Verrechnung fixer Kosten auf einzelne Kostenträger nicht möglich"¹⁾ ist, müssen die fixen Kosten im Hinblick auf ihre Zugehörigkeit zu bestimmten Aufträgen anders unterteilt werden. Nach Börner²⁾ kann als Gliederungskriterium "die Frage verwandt werden, ob Entwicklung, Herstellung und/oder Absatz einer bestimmten Erzeugnisart oder Erzeugnisgruppe noch möglich wären, wenn die Produktionsfaktoren aus dem Betrieb ausgeschieden würden, die die untersuchten Fixkosten verursachen."

Unter diesen Gesichtspunkten ergeben sich nach Börner die drei folgenden Arten von Fixkosten:²⁾

Erzeugnisfixkosten: Diese Kosten entstehen durch den Verbrauch von Produktionsfaktoren zur Entwicklung, zur Herstellung und/oder zum Absatz einer bestimmten Erzeugnisart.

Erzeugnisgruppenfixkosten: Die Ausführungen zu den Erzeugnisfixkosten gelten sinngemäß, wobei anstelle einer Erzeugnisart nunmehr eine Erzeugnisgruppe tritt.

allgemeine Fixkosten: Diese Kosten fallen an durch den Verzehr von Produktionsfaktoren, die der gesamten Leistungserstellung des Betriebes dienen, ohne daß dabei ein besonderer Zusammenhang zu einzelnen Erzeugnissen oder Erzeugnisgruppen besteht.

1) Börner D.: a.a.O., S. 101 und vgl. S. 121 ff.

2) Ebenda vgl. S. 94 f.

In Übereinstimmung mit dieser dreifachen Unterteilung werden auch die Kostenstellen gegliedert. Dadurch wird es möglich, "daß den einzelnen Kostenstellen als Kostenstelleneinzelkosten die in der Kostenartenrechnung unterschiedenen Fixkostenarten zugerechnet werden. Kostenstelleneinzelkosten der Erzeugniskostenstellen sind die Erzeugnisfixkosten, Kostenstelleneinzelkosten der Erzeugnisgruppenkostenstellen die Erzeugnisgruppenfixkosten und Kostenstelleneinzelkosten der allgemeinen Kostenstellen die allgemeinen Fixkosten."¹⁾

Die Erzeugniskostenstellen werden meistens Hauptkostenstellen bilden, bei Erzeugnisgruppenkostenstellen können es daneben auch noch Hilfskostenstellen sein. "Hilfskostenstellen sind dann als Erzeugnisgruppenkostenstellen zu bezeichnen, wenn ihre Tätigkeit nur bestimmte Erzeugnisarten betrifft."²⁾ Die oben genannten allgemeinen Kostenstellen werden unmittelbar als solche im Rahmen der Betriebsabrechnung eingerichtet oder als Hilfskostenstellen, die der gesamten Fertigung dienen.

Die dreifache Einteilung der fixen Kosten einerseits und die hierauf abgestimmte Bildung von Kostenstellen andererseits erlaubt, daß die fixen Kosten den Kostenstellen verursachungsgerecht zugerechnet werden können.

1) Börner D.: a.a.O., S. 104.

2) Ebenda.

Die auf den Hilfskostenstellen und auf den allgemeinen Kostenstellen erfaßten fixen Gemeinkosten werden auf die Hauptkostenstellen umgelegt. Hierbei sind Umlageschlüssel zu verwenden, die dem Verursachungsprinzip soweit als möglich entsprechen, so können beispielsweise die Raumkosten nach gewichteten qm-Zahlen umgelegt werden. Die Umlage der auf den einzelnen Hauptkostenstellen aufgelaufenen fixen Gemeinkosten auf die Kostenträger erfolgt mittels Schlüsseleinheitskosten. Diese ergeben sich aus den aufgelaufenen fixen Gemeinkosten pro Hauptkostenstelle bezogen auf eine geeignete Maßgröße.

Auf diese Weise ergeben sich die dem jeweiligen Auftrag anzulastenden Gemeinkosten, die durch den "Wertzuwachs" bedingt sind.

Die dem jeweiligen Auftrag zugerechneten Fertigungslöhne und Gemeinkosten (ausschließlich Vorleistungskosten) bilden zusammengefaßt den "Wertzuwachs" des betreffenden Auftrages. Von diesem "Wertzuwachs" bemißt sich in Höhe des vertraglich vereinbarten v.H.-Satzes für die Abgeltung des allgemeinen Unternehmungswagnisses die Wagnisvergütung, die auf den jeweiligen Auftrag entfällt.

Es fragt sich nunmehr, welche Auswirkungen sich auf die Höhe des Wagnisentgeltes ergeben, wenn es vom "Wertzuwachs" bemessen wird.

V. Die Auswirkungen des "Wertzuwachses" als Bemessungsbasis für das Wagnisentgelt

Der "Wertzuwachs" soll - nach dem in dieser Arbeit vertretenen Vorschlag - die Bemessungsbasis für das Wagnisentgelt bilden. Um die Frage zu klären, welche Auswirkungen sich hieraus auf das Wagnisentgelt ergeben, verschafft man sich zweckmäßigerweise zunächst eine Vorstellung darüber, wie hoch der "Wertzuwachs" im Durchschnitt der einzelnen Industriegruppen ist. Wenn man vom Gesamtproduktionswert (100 v.H.) ausgeht und den "Wertzuwachs" zu ihm ins Verhältnis setzt, so sind für das Jahr 1950 die einzelnen Industriegruppen wie folgt einzuordnen:¹⁾

"Wertzuwachs in
v.H. d. Gesamtpro-
duktionswertes

Industriegruppen

90 - 80 v.H.

Industrie der Steine und
Erden²⁾

Keramische Industrie

80 - 70 v.H.

Glasindustrie

70 - 60 v.H.

Spiritusindustrie

Gießereiindustrie

Feinmechanik und Optik

Metallwarenindustrie

Maschinenbau

60 - 50 v.H.

Elektroindustrie

Bauindustrie

Eisen- und Stahlwarenindustrie

Papier-, Holz- und Zell-
stoffindustrie

Nahrungs- und Genußmittel-
industrie³⁾

Stahl- und Eisenbau

1) Die Angaben wurden aus den Tabellen folgender Veröffentlichungen errechnet: Die Kostenstruktur in der gewerblichen Wirtschaft, a.a.O., Hrsg.: Statistisches Bundesamt, Bd. 49, Heft 1. Der "Wertzuwachs" wurde überschlägig dadurch ermittelt, daß der Gesamtproduktionswert gleich 100 gesetzt und um den Materialanteil, gemessen in v.H. des Gesamtproduktionswertes, gekürzt wurde.

2) Nur Ziegelindustrie.

3) Ohne Spiritusindustrie.

"Wertzuwachs in v.H.
d. Gesamtproduktionswertes

Industriegruppen

60 - 50 v.H.	Kautschuk- und Asbestindustrie ¹⁾ Druck- und Papierverarbeitung Fahrzeugindustrie Holzverarbeitung
50 - 40 v.H.	Schiff- und Bootsbau Nichteisenmetallindustrie Textilindustrie
40 - 30 v.H.	Bekleidungsindustrie Lederindustrie Sägeindustrie

Wenn man diese Angaben zugrunde legt ²⁾ und das Wagnisentgelt in einem - für alle Industriegruppen gleich hohen - Satz von beispielsweise 8 v.H. vom "Wertzuwachs" bemißt, so würde bei einem jeweils gleichen Auftragswert ein Betrieb der Glasindustrie in etwa die doppelte Wagnisvergütung erhalten wie ein Betrieb der Sägeindustrie. Dieser Unterschied zwischen den beiden Wagnisvergütungen ist insofern gerechtfertigt, als zur Fertigung von Glaserzeugnissen ein erheblich größeres materielles und immaterielles Vermögen erforderlich ist als zum Bearbeiten von Holz. Mit einem größeren Vermögen ist aber auch ein höheres Risiko verbunden als mit einem kleineren Vermögen. Um dieses Risiko abzugelten, ist eine Erhöhung der Wagnisvergütung notwendig, was durch Bemessung der Wagnisvergütung vom "Wertzuwachs" erreicht wird.

Die Vorteile des "Wertzuwachses" als Bemessungsbasis für das Wagnisentgelt gegenüber dem Umsatz zeigen sich beispielsweise, wenn man sich vergegenwärtigt, daß sich der Anteil des Materialwertes am Gesamtproduktionswert erhöhte, während gleichzeitig der "Wertzuwachs" zurückging. Auf der

1) Einschließlich Kunststoffverarbeitung.

2) Es wäre aufschlußreich nachzuprüfen, ob sich die gleiche Staffe lung der Industriegruppen wie auf S. 211 f ergibt, wenn man von der tatsächlich erzielten Gewinnvergütung, gemessen in v.H. des "Wertzuwachses", ausgeht. Da das hierzu erforderliche Zahlenmaterial fehlt, läßt sich diese Gegenüberstellung nicht durchführen.

nächsten Seite ist dargestellt, welcher Grad der Materialintensität sich innerhalb der einzelnen Industriegruppen in den Jahren 1936/37 und im Jahre 1950 ergab.¹⁾²⁾

-
- 1) Bezüglich des Zahlenmaterials für das Jahr 1950 vgl. Fußnote 1, S. 211. Die Angaben für die Jahre 1936/37 wurden entnommen: Mellerowicz K.: Kosten und Kostenrechnung, a.a.O., Bd. I S. 43. (Die Materialintensität wurde dadurch errechnet, daß der Materialanteil in v.H. des Gesamtproduktionswertes ausgedrückt wurde.)
- 2) Die Zahlen für die Jahre 1936/37 beziehen sich auf das Deutsche Reich, die Zahlen für das Jahr 1950 auf die Bundesrepublik Deutschland.

Vergleich der durchschnittlichen Material-
intensität der Industriegruppen 1936/37 und 1950

Industriegruppen	Materialintensität	
	1936/37	1950
Feinmechanik und Optik	25	34,8
Keramische Industrie	25	17,7
Industrie der Steine und Erden	27	10,3 1)
Bergbau	28	-
Glasindustrie	31	23,8
Elektroindustrie	30	40,8
Druck- und Papierverarbeitung	42	48,2
Maschinenbau	34	39,7
Gießereiindustrie	36	34,5
Stahl- und Eisenbau	46	46,2
Holzverarbeitung	44	49,7
Metallwarenindustrie	40	38,6
Eisen- und Stahlwarenindustrie	41	42,3
Kautschuk- und Asbestindustrie	44	46,5 2)
Eisenschaffende Industrie	50	-
Fahrzeugindustrie	54	48,8
Lederindustrie	58	64,0
Bekleidungsindustrie	52	62,1
Elektrizitäts- und Gasversorgung	15	-
Textilindustrie	57	58,8
Bauindustrie	40	41,4
Chemische Industrie	43	-
Sägeindustrie	59	67,2
Papier-, Holz- und Zellstoffindustrie	60	42,5
Chemisch-technische Industrie	45	-
Nahrungs- und Genußmittelindustrie ³⁾	60	45,5
Kraftstoffindustrie	67	-
Nichteisenmetallindustrie	69	58,8
Industrie der Öle und Fette	70	-
Spiritusindustrie	70	31,5
Schiff- und Bootsbau	-	50,5
Gesamtdurchschnitt (gewogen)	-	46,8

1) Nur Ziegelindustrie.

2) Einschließlich Kunststoffverarbeitung.

3) Ohne Spiritusindustrie.

Wie sich die steigende Materialintensität auf die Wagnisvergütung, bemessen vom "Wertzuwachs", auswirkt, zeigt folgendes kleine Beispiel.

Ein Betrieb erzeugte 1936 60 v.H. des Produktionswertes aus eigenen Kräften. Bei einem Wagnissatz von 8 v.H. vom "Wertzuwachs" erzielte er pro RM 100,- Umsatz eine Wagnisvergütung von (60 v.H. von RM 100,- = RM 60,-, hiervon 8 v.H. =) RM 4,80.

1950 belief sich der Anteil des "Wagniszuwachses" am Produktionswert nur noch auf 40 v.H.. Unter Zugrundelegung eines Wagnissatzes wiederum von 8 v.H., bemessen vom "Wertzuwachs" errechnete sich nunmehr eine Wagnisvergütung von DM 3,20 pro DM 100 Umsatz, d.h., daß sich die Wagnisvergütung pro RM/DM 100 Umsatz um 33 v.H. verringerte. Wenn man also das Wagnisentgelt vom "Wertzuwachs" bemißt, so verringert sich bei sinkendem "Wertzuwachs" auch die Wagnisvergütung, was aber - wegen des verringerten Risikos - gerechtfertigt ist.

In diesem Zusammenhang ist auch die Höhe des Wagnissatzes, bemessen vom "Wertzuwachs" zu erörtern. Die vorhandenen statistischen Unterlagen sind lückenhaft. Deshalb läßt sich die Frage nicht klären, in welcher Höhe ein Wagnissatz festgelegt werden müßte, damit die Wagnisvergütung ausreicht, um alle Anforderungen¹⁾ zu befriedigen.

Es lassen sich lediglich die vom Umsatz bemessenen Wagnissätze in v.H. vom "Wertzuwachs" ausdrücken. Hierbei werden die Sätze zur Abgeltung des allgemeinen Unternehmungswagnisses zugrunde gelegt, die das Bundesamt für Wehrtechnik und Beschaffung, Koblenz, in den letzten Jahren bei der Erstellung nichtmarktgängiger Leistungen mit den

1) Die Wagnisvergütung stellt häufig den einzigen Gewinnbestandteil dar, da nur selten ein Entgelt für Mehrleistungen - als zweiter Gewinnbestandteil - gewährt wird. Deshalb gelten die Ausführungen auf S. 27 ff dieser Arbeit über die vom Auftragnehmer an die Gewinnvergütung gestellten Forderungen sinngemäß auch für die Wagnisvergütung.

Auftragnehmern vereinbarte. Soweit das Wagnisentgelt vom Umsatz bemessen wird, schwankt der Wagnissatz zwischen 5 und 3,25 v.H.. Geht man von der Kostenstruktur des Jahres 1950 aus, so wäre im gewogenen Schnitt ein "Wertzuwachs" von rd. 53 v.H. anzunehmen. Rechnet man die oben genannten, vom Umsatz bemessenen Wagnissätze auf dieser Basis um, so ergibt sich folgendes:

Der Wagniszuschlag beträgt 5 % (3,25 %) vom Umsatz. Pro DM 100,- Umsatzwert ergibt sich somit eine Wagnisvergütung von DM 5,- (DM 3,25). Der "Wertzuwachs" pro DM 100,- Umsatzwert beläuft sich auf 53 v.H., also DM 53,-. Setzt man DM 5,- (DM 3,25) ins Verhältnis zu DM 53,-, so errechnet sich ein Wagniszuschlag von 9,43 % (6,13 %), bemessen vom "Wertzuwachs".

Der Wagnissatz würde sich also, wenn man die in den letzten Jahren vereinbarten umsatzbezogenen Wagnissätze zugrunde legt, zwischen 6,13 und 9,43 %, bemessen vom "Wertzuwachs" bewegen.

Bemißt man die Wagnisvergütung vom "Wertzuwachs", so erhalten die Auftragnehmer mit steigendem "Wertzuwachs" auch wachsende Wagnisentgelte, was aber gerechtfertigt ist. Wachsender "Wertzuwachs" setzt auch eine entsprechende Zunahme des materiellen und immateriellen Vermögens voraus. Mit diesem Betriebsvermögen ist ein entsprechend hohes Risiko verbunden. Dieses wird mit einer vergleichsweise hohen Wagnisvergütung abgegolten. Bereits Adam Smith äußerte sich in diesem Sinne:¹⁾ "The ordinary rate of profit always rises more or less with the risk".

Aus diesem Grund sollte das Entgelt für das allgemeine Unternehmungswagnis vom "Wertzuwachs" bemessen werden.

1) Zitiert nach Oberparleiter K.: a.a.O., S. 101.

A N L A G E

Der Begriff des kalkulatorischen Gewinns in den
Preisbildungsvorschriften

a) nach den LSÖ in der Fassung von 1938

LSÖ Nr. 50 Begriff

Im kalkulatorischen Gewinn werden abgegolten:

- a) die angemessene Verzinsung des in dem Unternehmen arbeitenden betriebsnotwendigen (Eigen- und Fremd-) Kapitals und das privatwirtschaftliche (Unternehmer-) Wagnis,
- b) die auf a) entfallenden Ertragsteuern mit Ausnahme der Einkommen- und der Gewerbeertragsteuer,
- c) Ausfuhrförderungszahlungen,
- d) öffentliche Spenden in angemessener Höhe.

LSÖ Nr. 56 Ausnahmen

- (1) Bei schuldhafter Unwirtschaftlichkeit eines Betriebs (unzulängliche Fertigungseinrichtungen oder Betriebsführung) hat der Auftragnehmer keinen Anspruch auf den vollen Ansatz eines Gewinnaufschlags nach vorstehenden Gesichtspunkten.
- (2) Andererseits kann dem Auftragnehmer als Entgelt für besondere mit dem Auftrag verbundene Leistungen über die obenstehenden Vorschriften hinaus ein besonderer Gewinn in angemessener Höhe zugebilligt werden.

b) nach den RPÖ in der Fassung von 1938

RPÖ Nr. 8 Einheitliche Preise

- (1) Wenn nicht besondere Gründe ein anderes Vorgehen erfordern, ist bei Vergebung und bei geteilter Vergebung an mehrere Auftragnehmer für

Leistungen der gleichen Art der gleiche - unter Umständen nach Standorten oder politischen Gesichtspunkten (z.B. Schutz notleidender Gebiete, Handwerkerschutz, wehrwirtschaftliche Gesichtspunkte) gestaffelte - Preis zu vereinbaren.

- (2) Als Leistungen gleicher Art gelten solche, die in Ausführung, Liefermenge, Lieferzeitraum, Lieferungs- und Zahlungsbedingungen übereinstimmen.
- (3) Zur Ermittlung des Preises sind die Selbstkostenpreise derjenigen Unternehmen heranzuziehen, die der Auftraggeber an der Lieferung zu beteiligen beabsichtigt. Grundsätzlich ist anzustreben, der Preisbildung einen mittleren Wert der Selbstkostenpreise zugrunde zu legen.

c) nach den LSÜ in der Fassung von 1942

LSÜ Nr. 50 Begriff

- (1) Im kalkulatorischen Gewinn werden abgegolten:
 - a) die angemessene Verzinsung des betriebsnotwendigen Kapitals (kalkulatorische Zinsen),
 - b) das allgemeine Unternehmerwagnis,
 - c) Mehrleistung (Leistungsgewinn).
- (2) Gewinnabhängige Steuern (Einkommen-, Körperschaft- und Kirchensteuer) werden nicht gesondert abgegolten. Die Gewerbesteuer gehört, auch soweit sie vom Gewinn abhängig ist, zu den Kosten.

LSÜ Nr. 56 Mehrleistung

Hat der Auftraggeber bei der Durchführung des Auftrages besondere Leistungen vollbracht, so ist ihm ein Entgelt für Mehrleistungen zu gewähren (Leistungsgewinn). Als besondere Leistung gelten neben anderem günstiger Arbeits- und Werkstoffeinsatz, günstige Kostengestaltung und Kostensenkung.

LSÖ Nr. 57 Minderleistung

Bei Unwirtschaftlichkeit eines Betriebes (überhöhten Kosten oder Kostensteigerungen infolge unzulänglicher Fertigungseinrichtungen) ist ein Abschlag vom Selbstkostenpreis vorzunehmen (Abschlag für Minderleistung). Der Abschlag ist nicht auf den Gewinn beschränkt.

d) nach der VPÖ

VPÖ § 6 (Selbstkostenpreis) Abs.2

Bei Vergebung an mehrere Auftragnehmer soll für gleiche Leistungen der gleiche Preis vereinbart werden. Als gleichgelten Leistungen, die in Ausführung, Liefermenge, Lieferzeitraum und Lieferungs- und Zahlungsbedingungen übereinstimmen. Zur Ermittlung des Preises sind die Selbstkostenpreise derjenigen Unternehmen heranzuziehen, die der Auftraggeber an der Lieferung zu beteiligen beabsichtigt. Der Preisbildung soll der Selbstkostenpreis eines guten Betriebes zugrunde gelegt werden.

e) nach den "Leitsätzen"

"Leitsätze" Nr. 51 Begriff

Im kalkulatorischen Gewinn werden abgegolten:

- a) das allgemeine Unternehmerwagnis,
- b) ein Leistungsgewinn bei Vorliegen einer besonderen unternehmerischen Leistung in wirtschaftlicher, technischer oder organisatorischer Hinsicht. Der Leistungsgewinn soll der unternehmerischen Mehrleistung entsprechen.

f) nach der VPöA

VPöA § 5 Selbstkostenpreise Abs.4

Werden Aufträge über gleiche Leistungen mehreren Auftragnehmern zu Selbstkostenpreisen erteilt, so sollen bei Vorliegen gleicher Voraussetzungen in der Regel gleiche Preise vereinbart werden. Als gleich gelten Leistungen, die sich in Ausführung, Lieferung, Lieferzeitraum und Lieferungs- und Zahlungsbedingungen im wesentlichen entsprechen. Zur Ermittlung der Preise sind die Selbstkostenpreise derjenigen Unternehmen heranzuziehen, die der Auftragnehmer an der Leistung zu beteiligen beabsichtigt oder beteiligt hat. Der Preisbildung soll der Selbstkostenpreis eines guten Betriebes zugrunde gelegt werden.

L I T E R A T U R V E R Z E I C H N I S

I. Bücher

- Adler H.-Düring W.-
Schmaltz K. Die neue Gewinn- und Verlustrechnung,
Stuttgart 1961, Ergänzungsband zur
dritten Auflage des Handkommentars
- Börner D. Direct Costing als System der
Kostenrechnung, Diss., München 1961
- Brandt K. Preistheorie, in der Schriften-
reihe: Wirtschaftswissenschaft
der Gegenwart, Ludwigshafen/Rh.
1960, II Allgemeine Theorie,
erster Band
- Daub W. Handkommentar der VPöA und LSP,
Wiesbaden 1954
- Daub W.-Naschold R. Baupreisrecht und Baupreisbildung,
Wiesbaden-Berlin 1951-1953
- Diederich H. Der Kostenpreis bei öffentlichen
Aufträgen, Mainz 1959
- Ebisch H.-Gottschalk J. Preise und Preisprüfungen bei
öffentlichen Aufträgen, Berlin
und Frankfurt 1962
- Fettel J. Marktpreis und Kostenpreis,
Meisenheim am Glan 1954
- Fischer G. LSÜ, Kosten und Preis,
Leipzig 1941
LSÜ-LSP, Preis und Kosten,
Heidelberg 1954
- Fischer J.-Hess O.-
Seebauer G. Buchführung und Kostenrechnung, 5.Aufl.
Leipzig 1942
- Flottmann E. Das Deutsche Preisrecht,
Berlin 1943
- Gutenberg E. Einführung in die Betriebs-
wirtschaftslehre, Wiesbaden 1958
Grundlagen der Betriebswirtschafts-
lehre, 1. Bd.,
Die Produktion, 8./9. Aufl.
Berlin-Göttingen-Heidelberg 1963
Grundlagen der Betriebswirtschafts-
lehre, 2. Bd.,
Der Absatz, 6. Aufl., Berlin-
Göttingen-Heidelberg 1963

- Heinen E. Betriebswirtschaftliche Kostenlehre, Wiesbaden 1959, Band I, Grundlagen
Die Zielfunktion der Unternehmung, Sonderdruck aus: Zur Theorie der Unternehmung, Festschrift zum 65. Geburtstag von Erich Gutenberg, Wiesbaden o.J.
- Hellauer J. Kalkulation in Handel und Industrie, Berlin-Wien 1931
- Hess O.-Zeidler F. Kommentar der RPÖ und LSÖ und weiterer Erlasse, Hamburg 1939-1944
- Horn W. Preisbildung bei Aufträgen der öffentlichen Hand, Berlin 1939, Bd. II
- Kluge F. Risiko, in: Etymologisches Wörterbuch der deutschen Sprache, Berlin 1957, 17. Auflage, S. 602
- Krelle W. Preistheorie, Tübingen und Zürich 1961
- Lehmann M.R. Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1956, 3. Auflage
Leistungsmessung durch Wertschöpfungsrechnung, Essen 1954
- Leitner F. Die Unternehmungsrisiken, Berlin 1915
Wirtschaftslehre der Unternehmung, Berlin und Leipzig 1926, 5. neubearbeitete Auflage der "Privatwirtschaftslehre"
Die Selbstkostenberechnung industrieller Betriebe, Frankfurt 1930, neunte, neubearbeitete Auflage
- Martin F.J. Das privatwirtschaftliche Unternehmerwagnis, Diss., Frankfurt 1941
- Mellerowicz K. Kosten und Kostenrechnung, Berlin 1957, dritte, veränderte Auflage, Band I, Theorie der Kosten
Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Berlin 1959, zehnte, erweiterte und veränderte Auflage, II. Band

- Michaelis H.-Rhösa C.A. Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen (Kommentar), Stuttgart 1954-1960
- Nicklisch H. Die Betriebswirtschaft, Stuttgart 1932, 7. Aufl.
- Oberparleiter K. Funktionen und Risiken des Warenhandels, Wien 1955, 2. Aufl.
- Preiser E. Bildung und Verteilung des Volkseinkommens, Göttingen 1957
- Pribilla M.E. Das Recht der Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, München und Berlin 1954-1961
- Pütz W.J. Die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, Diss., Heidelberg 1939
- Rieger W. Einführung in die Privatwirtschaftslehre, Erlangen 1959, 2. unveränderte Auflage
- Schmalenbach E. Dynamische Bilanz, Köln und Opladen 1962, 13. verbesserte und erweiterte Auflage
Kostenrechnung und Preispolitik, Köln und Opladen 1963, 8. erweiterte und verbesserte Auflage
- Schmidt F. Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Berlin-Wien (o.J.), Band II, Kapitel 2, Lieferung 13
- Seischab H. Kalkulation und Preispolitik, Leipzig 1944
- Stadler M. Studien aus der Theorie des Risikos, Betriebswirtschaftliche Forschungen des Wirtschaftsverkehrs, Wien 1932, Heft 3
- Vollmar F. Begriff und Wesen des Risikos in der Betriebswirtschaftslehre, Bern 1957
- Walther A. Einführung in die Wirtschaftslehre der Unternehmung, Zürich 1947, 1. Band
- Wehe W. Der Kapitalzins als Gewinnfaktor, Berlin 1939

- Weigmann W. Selbstkostenrechnung und Preispolitik in der Industrie, Leipzig 1939, (daraus entnommen Zahlenmaterial von I.H. Bliß, das er in L-P. Alford's Management's Handbook, New York 1924, 3. Aufl., veröffentlichte.)
- Welter E. Der Staat als Kunde, Heidelberg 1960
- Wöhe G. Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Berlin und Frankfurt a.M. 1962, zweite Auflage
- Bundesverband der Deutschen Industrie, Betriebswirtschaftlicher Ausschuß Grundsätze und Gemeinschafts-Richtlinien für das Rechnungswesen, Frankfurt 1951

II. Zeitschriftenaufsätze

- Bredt O. Die Verdienstspanne und ihre Bemessung, in: Technik und Wirtschaft, Berlin 1941, S. 29-31, S. 45-49 und S. 64-70
- Castan E. Gewinn, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1958, dritte, völlig neubearbeitete Auflage, S. 2328-2332
- Engelmann K. Einwände gegen den pagatorischen Kostenbegriff. Eine Erwiderung, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Wiesbaden 1958, 28. Jg., S. 558-565
Vom "Gelddenken" in der Betriebswirtschaft, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Wiesbaden 1959, 29. Jg., S. 166-170
- Geßler E. Das Gesetz über Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über die Gewinn- und Verlustrechnung in: Wertpapier-Mitteilungen, (ohne Ortsangabe) 1960, Sonderbeilage Nr. 1/1960 zu Teil IV B, Nr. 4, S. 25-32
- Gross H. Marktkapital, in: Wirtschaftspolitische Gesellschaft von 1947, Düsseldorf 1965, Beratungsbrief Nr. 812, S. 8 f.
- Gutenberg E. Zur neueren Entwicklung der Wirtschaftlichkeitsrechnung, in: Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft, Tübingen 1952, Bd. 108, S. 630-645
- Hohmann K. Die Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, in: Die Wirtschaftsprüfung, Stuttgart 1953, 6. Jg., Nr. 9, S. 193-198 und Nr. 11, S. 245-247
- Hortmann K.A. Grundzüge der Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, in: Der Wirtschaftstreuhandler, Leipzig 1940, 9. Jg., S. 3-9
Zur Problematik des Gewinnzuschlages nach LSÖ, in: Der Wirtschaftstreuhandler, Leipzig 1940, 9. Jg., S. 73-79

- Einzelfragen zum Gewinnzuschlag nach LSÖ, in: Der Wirtschaftstreuhand, Leipzig 1940, 9.Jg., S. 113-118
- Grundzüge der Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen, in: Der Wirtschaftstreuhand, Leipzig 1941, 10.Jg., S.3-9
- Kalveram W. Zum kalk. Gewinn nach LSÖ, in: Der praktische Betriebswirt, Berlin 1940, 20.Jg., Nr.10, S. 447-454
- Koch H. Zur Diskussion über den Kostenbegriff, in: Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung, Köln und Opladen 1958, neue Folge, 10.Jg., S. 355-399
- Zur Frage des pagatorischen Kostenbegriffs, Bemerkungen zum Beitrag von K. Engelmann: "Einwendungen gegen den pagatorischen Kostenbegriff", in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Wiesbaden 1959, 29.Jg., S. 8-17
- Lampe H. Die Zusammensetzung des LSÖ-Gewinns, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Berlin 1940, 17.Jg., S. 115-117
- Lauterbach M. Das Unternehmerwagnis nach LSÖ, in: Der Wirtschaftstreuhand, Leipzig 1940, S. 146-149
- Leitner F. Übermäßiger Gewinn, in: Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, Leipzig 1917, S. 86-89
- Mühlenfeld J. Wagnis und Kostenrechnung, in: Der Wirtschaftstreuhand, Leipzig 1943, S. 2-8
- Nicklisch H. Die heutige Bedeutung der Rentabilität für den Unternehmer, in: Die Betriebswirtschaft, Stuttgart 1937, 30.Jg., Heft 2, S. 29-36

- Fockel E. Die neuen Vorschriften über die Preisbildung, in: Neue Betriebswirtschaft, Heidelberg 1952, 5.Jg., Nr.8, S. 113-117
Die neue Verordnung über die Preise bei öffentlichen Aufträgen, Ein Beitrag zur Durchsetzung marktwirtschaftlicher Grundsätze, in: Neue Betriebswirtschaft, Heidelberg 1954, 7.Jg., Nr.2, S. 26-28
- Sandig C. Risiko, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1936, 2. Aufl., 2.Bd., S. 1464-1471
Das Risiko in der Kalkulation, insbesondere das Unternehmerrisiko nach LSP, in: Die Betriebswirtschaft, Stuttgart 1940, 33.Jg., Heft 10/11, S. 113-116
Der kalk. Gewinn nach LSP - Die Frage nach der Bemessungsgrundlage, in: Neue Betriebswirtschaft, Heidelberg 1954, 7.Jg., Nr.3, S. 28 f.
- Schmidt F. Die Differentialrente oder Leistungsprämie, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Berlin 1940, 17.Jg., S. 89-101
- Schönnenbeck H. Risiko und Kostenplanung, in: Der Betrieb, Düsseldorf 1960, 13.Jg., Heft Nr. 9
Skonto im Jahresabschluß: Preisnachlaß oder Zins? in: Der Betrieb, Düsseldorf 1960, 13.Jg., Heft Nr. 20
- Seischab H. Demontage des Gewinns, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, Wiesbaden 1952, 22.Jg., Nr.1, S. 19-28
- Seyffert R. Betriebswirtschaftliche Forschung, ihre Entwicklung, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1926, erster Band, S. 1188-1193
Betriebswirtschaftslehre, ihre Geschichte, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Stuttgart 1926, erster Band, S. 1198-1220

Zeidler F.

Kalkulatorische Zinsen, Körperschaftsteuer und Gewinn in Preiskalkulationen, in: Neue Betriebswirtschaft, Heidelberg 1952, 5.Jg., Heft 8, S. 118-121

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland

Zur Neugliederung der gesetzlichen Gewinn- und Verlustrechnung gemäß § 132 n.F. Aktiengesetz, in: Die Wirtschaftsprüfung, Stuttgart 1960, Nr.20, S. 545-552

III. Gesetze, Verordnungen u.ä.

Gesetz über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften
auf Aktien (Aktiengesetz) vom 30.1.1937
(RGBl I S. 107, berichtigt RGBl I S. 588
und S. 1140)

Kündigungsschutzgesetz vom 10. August 1951
(BGBI I S. 499)

Gesetz zur weiteren Vereinfachung des Wirtschaftsstrafrechts
(Wirtschaftsstrafgesetz 1954) vom 9.7.1954
(BGBI I 1954, Nr.10, S.175 sowie der folgenden
Änderungen: BGBI I 1956, Nr.52, S.924 und Nr.54,
S.1070, BGBI I 1958, Nr.46, S.949)

Gesetz über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und
über die Gewinn- und Verlustrechnung vom 23. De-
zember 1959 (BGBI Teil I, Nr.55, S.789)

Verordnung über die Preisermittlung auf Grund der Selbst-
kosten bei Leistungen für öffentliche Auftrag-
geber vom 15.11.1938 (erstmalig abgedruckt in:
Mitteilungsblatt des Reichskommissars für die
Preisbildung vom 28.11.1938, später im RGBl
S. 1623) nebst den in Anlage beigefügten: Richt-
linien für die Preisbildung bei öffentlichen
Aufträgen vom 15.11.1938 (RPÖ) sowie den Leit-
sätzen für die Preisermittlung auf Grund der
Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche
Auftraggeber vom 15.11.1938 (LSÖ)

Verordnung über die Preisermittlung auf Grund der Selbst-
kosten bei Bauleistungen für öffentliche Auftrag-
geber vom 25.5.1940 (RGBl I S.850) nebst den
in Anlage beigefügten Leitsätzen für die Preis-
ermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Bau-
leistungen für öffentliche Auftraggeber (LSBÖ)

Verordnung über die Änderung der Leitsätze für die Preis-
ermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Lei-
stungen für öffentliche Auftraggeber und der
Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund der
Selbstkosten bei Bauleistungen für öffentliche
Auftraggeber vom 12.2.1942 (RGBl I S.89)

Verordnung über die Preise bei öffentlichen Aufträgen vom
11.8.1943 (VPÖ) (RGBl I S.482)

Verordnung PR Nr. 30/53 über die Preise bei öffentlichen
Aufträgen vom 21.11.1953 (VPöA) (Bundesanzeiger
Nr. 244 vom 18.12.1953, S.1) nebst Anlage:
Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von
Selbstkosten (LSP bzw. "Leitsätze")

- Verordnung PR 14/54 vom 23.12.1954 zur Änderung und Ergänzung der VO PR 30/53 über die Preise bei öffentlichen Aufträgen (Bundesanzeiger 1954 Nr. 250, S.1)
- Verordnung PR 15, 54 über die Bemessung des kalkulatorischen Zinssatzes vom 23.12.1954 (Bundesanzeiger 1954, Nr.250, S.1)
- Anordnung 71/48 über Preisbildung und Preisüberwachung nach der Währungsreform vom 25. Juni 1948 (Gesetz- und Verordnungsblatt des Vereinigten Wirtschaftsgebietes Nr.12 vom 7. Juli 1948, S.61)
- Reichshaushaltsordnung vom 31.12.1922 (RGBl 1923 II S. 17-35)
- Runderlaß des Reichskommissars für die Preisbildung Nr. 134/38 vom 24.11.1938 betr. Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen (Mitteilungsblatt des Reichskommissars für die Preisbildung I, Nr. 39, S.9)
- Erlaß des Reichswirtschaftsministers und des Reichskommissars für die Preisbildung vom 16.1.1939 betr. allgemeine Grundsätze der Kostenrechnung (Ministerialblatt für Wirtschaft, Berlin 1939, 39.Jg., Ausgabe A, Nr.2, S. 15-23)
- Erlaß des Reichskommissars für die Preisbildung vom 15.5.1939 betr. Anwendung der RPÖ und LSÖ (A 295-2042) (Mitteilungsblatt des Reichskommissars für die Preisbildung I, Nr.21, S. 182)
- Runderlaß des Reichskommissars für die Preisbildung vom 15.2.1940 betr. Preisbildung bei öffentlichen Aufträgen nach den Bestimmungen der Kriegswirtschaftsverordnung (X 32-900) (Mitteilungsblatt des Reichskommissars für die Preisbildung I, Nr.7)
- Bekanntmachung von Richtsätzen für die Bemessung des kalkulatorischen Gewinns nach den LSÖ und LSBÖ (1. Bekanntmachung LSÖ und LSBÖ) vom 12.2.1942 (Reichsanzeiger Nr.51 vom 2.3.1942)
- Richtlinien des Bundesministers für Wirtschaft und des Bundesministers für Finanzen für öffentliche Auftraggeber zur Anwendung der VO PR Nr. 30/53 vom 21.11.1953 über die Preise bei öffentlichen Aufträgen vom 1.7.1955 (Bundesanzeiger 1955, Nr. 196, S.1)

Wirtschaftsbestimmungen für die Reichsbehörden, Berlin 1929
(herausgegeben im Reichsfinanzministerium)

Verdingungsordnung für Bauleistungen (VOB), Berlin 1926
(herausgegeben vom Reichsverdingungsausschuß);
Fassung 1952, Berlin-Köln-Düsseldorf 1952
(herausgegeben vom Deutschen Normenausschuß)

Verdingungsordnung für Leistungen, ausgenommen Bauleistungen (VOL), Berlin 1936 (herausgegeben im Reichsfinanzministerium)

IV. Statistiken und sonstige Unterlagen

Die Kostenstruktur der gewerblichen Wirtschaft

Hrsg.: Statistisches Bundesamt, Wiesbaden 1956,
Bd. 49, Heft 1

Die Dividende der Aktiengesellschaften für 1957, 1958

und 1959, in: Wirtschaft und Statistik,
Hrsg.: Statistisches Bundesamt, Wiesbaden 1960,
12.Jg., Heft 8, S. 468-471 und Anhang S. 433-435

Interne Unterlagen des Bundesministers für Wirtschaft, Bonn

Der wissenschaftliche Beirat beim Bundeswirtschaftsministerium,

29. Gutachten vom 8. Juni 1952, Thema: Vertei-
digungsleistungen und Wirtschaftsverfassung,
Göttingen 1953, 2. Band, S. 86 II 9

Bundesministerium für Wirtschaft, Leistung in Zahlen 1961/62,

Bonn 1962, neunte Auflage

Deutscher Bundestag, 3. Wahlperiode, Drucksache 2713,

Bonn 1961

Frankfurter Allgemeine Zeitung, Frankfurt 1962, Nr. 37

vom 13. Februar 1962, S. 15 (Kursblatt)

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich erkläre hiermit ehrenwörtlich, daß ich die vorliegende Arbeit selbständig angefertigt habe; die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die Arbeit wurde bisher keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Bonn, den 8. März 1962

Albus Jross

L e b e n s l a u f

Ich wurde am 25. Mai 1931 als Sohn des Kaufmanns Michel Gross und seiner Ehefrau Barbara in München geboren.

Nach dem Besuch der Volksschule trat ich 1942 in die Luitpold-Oberrealschule über. 1950 legte ich an dieser Anstalt das Abitur ab. Vom Wintersemester 1950/51 an studierte ich Betriebswirtschaftslehre an der Ludwig-Maximilians-Universität zu München. Im Juli 1953 beschloß ich meine Ausbildung mit der Diplomprüfung für Kaufleute.

Im Anschluß daran nahm ich eine Stellung als wissenschaftlicher Assistent im Ifo-Institut für Wirtschaftsforschung in München an. Seit März 1959 bin ich als Hilfsreferent beim Bundesminister für Wirtschaft tätig.

Bonn, den 8. März 1962

Albert Gross

